MASTER
NEGATIVE
NO. 95-82471-5

COPYRIGHT STATEMENT

The copyright law of the United States (Title 17, United States Code) governs the making of photocopies or other reproductions of copyrighted materials including foreign works under certain conditions. In addition, the United States extends protection to foreign works by means of various international conventions, bilateral agreements, and proclamations.

Under certain conditions specified in the law, libraries and archives are authorized to furnish a photocopy or other reproduction. One of these specified conditions is that the photocopy or reproduction is not to be "used for any purpose other than private study, scholarship, or research." If a user makes a request for, or later uses, a photocopy or reproduction for purposes in excess of "fair use," that user may be liable for copyright infringement.

The Columbia University Libraries reserve the right to refuse to accept a copying order if, in its judgement, fulfillment of the order would involve violation of the copyright law.

Author:
Pannetier, Gaston Georges
Title:
Les successions et le fisc

Place:
Paris
Date:
1919

95-82471-5
MASTER NEGATIVE #

COLUMBIA UNIVERSITY LIBRARIES
PRESERVATION DIVISION

BIBLIOGRAPHIC MICROFORM TARGET

ORIGINAL MATERIAL AS FILMED - EXISTING BIBLIOGRAPHIC RECORD

Business
D498
P19
Pannetier, Gaston Georges
Les successions et le fisc. Paris, Librairie de la Société du recueil Sirey, L. Tenin, Directeur, 1919.
217 p.

Thesis, Paris.
Bibliography: p. [212]-217.

RESTRICTIONS ON USE:

TECHNICAL MICROFORM DATA

FILM SIZE: 35mm REDUCTION RATIO: 12x IMAGE PLACEMENT: IA (IIA) IB IIB

DATE FILMED: 4/17/95 INITIALS: DG

TRACKING # : MSH 05999

FILMED BY PRESERVATION RESOURCES, BETHLEHEM, PA.

2.0 mm

ABCDEFGHIJKLMNOPQRSTUVWXYZ
abcdefghijklmnopqrstuvwxyz1234567890

1.5 mm

ABCDEFGHIJKLMNOPQRSTUVWXYZ
abcdefghijklmnopqrstuvwxyz1234567890

PM-MGP 13″x18″
METRIC GENERAL PURPOSE TARGET
PHOTOGRAPHIC

200 mm

150 mm

100 mm

1.0 mm

1.5 mm

2.0 mm

2.5 mm

ABCDEFGHIJKLMNOPQRSTUVWXYZ
abcdefghijklmnopqrstuvwxyz
1234567890

ABCDEFGHIJKLMNOPQRSTUVWXYZ
abcdefghijklmnopqrstuvwxyz1234567890

ABCDEFGHIJKLMNOPQRSTUVWXYZ
abcdefghijklmnopqrstuvwxyz
1234567890

A5

A4

A3

PRECISION℠ RESOLUTION TARGETS

Century

A&P

1303 Geneva Avenue
St. Paul, MN 55119

ABCDEFGHIJKLMNOPQRSTUVWXYZ
abcdefghijklmnopqrstuvwxyz
1234567890

4.5 mm

ABCDEFGHIJKLMNOPQRSTUVWXYZ
abcdefghijklmnopqrstuvwxyz1234567890

3.5 mm

Pannetier, Le capitaine

Les successions et le fisc

Columbia University
in the City of New York

THE LIBRARIES

GRADUATE
SCHOOL OF BUSINESS
LIBRARY

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

Les
Successions et le Fisc

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Lundi 2 Juin 1919, à 3 heures

PAR

Le Capitaine PANNETIER

DIPLÔMÉ DE L'ÉCOLE LIBRE DES SCIENCES POLITIQUES

Président : M. TRUCHY, *professeur*

Suffragants : MM. DESCHAMPS, *professeur*
JÈZE, *professeur*

LIBRAIRIE
DE LA SOCIÉTÉ DU
RECUEIL SIREY
Anne Mon LAROSE & FORCEL
LÉON TENIN, Directeur
22, *rue Soufflot, PARIS-5e*

1919

CE
1919

THÈSE

POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

Les Successions et le Fisc

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Lundi 2 Juin 1919, à 3 heures

PAR

Le Capitaine PANNETIER

DIPLÔMÉ DE L'ÉCOLE LIBRE DES SCIENCES POLITIQUES

Président : M. TRUCHY, *professeur*

Suffragants : MM. DESCHAMPS, *professeur*
JÈZE, *professeur*

LIBRAIRIE
DE LA SOCIÉTÉ DU
RECUEIL SIREY
Anne Mon LAROSE & FORCEL
LÉON TENIN, Directeur
22, *rue Soufflot, PARIS-5e*

1919

Business
D498
P19

JAN 31 1955 PD

AVANT-PROPOS

—

L'étude du régime fiscal des successions en France a inspiré de nombreuses monographies. Mais on peut dire qu'un tel sujet n'est jamais épuisé, puisque sans cesse des modifications importantes viennent transformer notre législation. Aussi bien ces pages n'ont d'autre but que de présenter le système français, tel que l'ont consacré les plus récentes réformes. Elles visent aussi à dégager les principes qui semblent dominer notre évolution législative et qui sont particulièrement sensibles depuis quelques années.

CHAPITRE PREMIER

CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

Il n'entre pas dans le cadre de cette étude de reprendre les arguments par lesquels on a tenté d'expliquer l'origine de la propriété individuelle et d'en justifier le fondement. Les jurisconsultes la définissent par ses attributs. Pour eux, le droit de propriété est celui qu'une personne peut exercer « sur une chose à l'exclu- « sion de toute autre personne », et ils en indiquent les trois modes d'acquisition : l'occupation, l'accession, la prescription, qui, tous trois, s'expriment par un seul, c'est-à-dire la possession.

Les moralistes et les sociologues sont allés plus loin que les jurisconsultes. Ils n'ont pas voulu se contenter de reconnaître un simple fait et ont cherché quelle pouvait être la justification de ce qu'on nomme le « droit de propriété ». Les uns ont cru le découvrir dans le droit naturel, les autres dans le travail, les derniers dans l'utilité sociale. Or la thèse du droit naturel se heurte à

l'objection de tant d'hommes dont le dénûment serait inexplicable, en face de l'opulence de quelques autres. La thèse du travail n'offre qu'une part de vérité, car, si nombre de biens proviennent de l'intelligence et de l'activité individuelle, la plupart de ceux qui composent un « patrimoine » comme la terre, les maisons, l'argent, ont une source autre que le travail. C'est pourquoi il paraît plus juste de s'en tenir au critère de l'utilité sociale, en rappelant que la propriété individuelle a été jusqu'à ce jour le plus énergique stimulant de la production.

Toutes les richesses peuvent faire l'objet d'un droit de propriété individuelle, sauf celles qui ne sont pas susceptibles d'être appropriées, comme la mer. La terre presqu'entière est aujourd'hui entrée dans le domaine de la propriété. Des forêts qui la couvrent, des mines qu'elle renferme, des chutes d'eau qui tombent de ses glaciers, des animaux qui la peuplent l'homme s'est peu à peu emparé et les conditions des temps nouveaux ont même créé des objets de propriété inconnus autrefois, telles que les valeurs mobilières ou les œuvres immatérielles de l'esprit.

De même que l'objet du droit de propriété s'est étendu avec les progrès de la civilisation, de même s'est élargie la notion du sujet de ce droit, c'est-à-dire des personnes à qui il peut être dévolu. A côté des individus, des êtres fictifs, appelés personnes morales, sont capables de posséder : l'Etat d'abord, les collectivités ou corps pu-

plics, les sociétés et même les fondations, qui sont, en quelque sorte, des créations posthumes de personnes morales.

Les deux caractéristiques du droit de propriété, que le Code civil (art. 544) définit : « le droit de jouir et de disposer des choses de la façon la plus absolue », sont la perpétuité et la libre disposition.

Par libre disposition, il faut entendre le *jus abutendi* du droit romain. Le propriétaire peut aliéner son bien par donation, vente ou louage : il peut aussi en disposer par testament ou le léguer, c'est-à-dire prolonger au delà de sa mort le droit absolu qu'il pouvait exercer de son vivant.

Cependant, à défaut de testament, la propriété n'en subsistera pas moins. Son caractère de perpétuité le veut ainsi, et, dans le silence du précédent titulaire, une dévolution naturelle du bien se produit au profit de ses plus proches parents. « Le mort saisit le vif », dit un axiome de droit. L'héritier prend la place du défunt et, par une fiction qui remonte à l'époque romaine, l'héritage est moins une succession qu'une continuation de la propriété familiale. Ce point de vue, toutefois, n'est qu'une survivance de la conception antique de la famille.

Entre l'hérédité *ab intestat* et l'héritage par testament, il n'y a qu'un point commun : la situation faite au survivant, à qui est dévolue sans effort une richesse nouvelle. A part cette analogie, de nombreuses différences

séparent les deux institutions et les mettent en conflit, parce qu'elles proviennent des deux idées que nous avons vues à la base du droit de propriété : la libre disposition et la perpétuité. De la première découle le droit de l'individu de disposer librement et souverainement de son bien, même au delà de sa mort. De la seconde ressort le droit de la famille de conserver le bien durable, qui passe naturellement d'une génération à la suivante. Il y a donc antinomie entre ces deux principes et c'est de cette antinomie que résulte le conflit des deux institutions (1).

Il apparaît dans les législations positives, et notamment dans notre Code civil. La liberté de tester est limitée dans le cas où le défunt laisse des héritiers dits *réservataires*, — c'est-à-dire des parents très proches, à qui la loi réserve une part de la fortune familiale, nonobstant la volonté contraire du testateur. Ainsi, l'on paraît concilier les deux principes fondamentaux du droit de propriété : la libre disposition subsiste, mais atténuée : la perpétuité est respectée, mais d'une façon relative.

Ce qu'il faut retenir ici, c'est l'intervention du législateur dans ces questions successorales qui touchent à la fois au droit privé et au droit public. S'il veille à faire respecter la volonté du propriétaire par les règles et les garanties dont il entoure le testament, et si,

(1) Cf. F. Mentha, *La morale du testament*, dans la *Revue d'Economie Politique*, 1909, p. 351 et suivantes.

de la sorte, il consacre le droit de libre disposition, — il défend aussi la famille, en la protégeant contre les caprices d'un de ses membres, et, par suite, reconnaît le caractère de perpétuité de la propriété. Toutefois, il restreint cette reconnaissance, en limitant d'abord le droit de réserve à la ligne directe, ensuite le droit d'hérédité à des degrés de parenté de plus en plus rapprochés.

Les considérations précédentes nous ont conduits du domaine de l'économie politique à celui du droit et cette incursion rapide était nécessaire, avant d'aborder notre champ qui est celui de la fiscalité. Il convenait de montrer comment et pourquoi l'Etat, puissance publique, intervenait dans les questions successorales, avant de le voir intervenir dans ces mêmes questions sous une forme nouvelle, qui est celle de l'Administration et du fisc.

Il est difficile de justifier ce second aspect de l'intervention de l'Etat, venant percevoir, à propos d'une succession, des taxes qui ne sont qu'une forme des droits sur les actes et les mutations, ou droits d'enregistrement.

S'il est admis que les impôts doivent être perçus périodiquement et varier suivant la fortune des contribuables, ce qui permet de justifier les contributions directes, perçues à intervalles réguliers, et les contributions indirectes, perçues sur des dépenses que l'on suppose proportionnelles aux revenus des contri-

buables, — aucun de ces deux principes ne s'appliquent aux droits d'enregistrement.

En effet, ils ne sont pas perçus à intervalles réguliers, puisqu'une successions peut rester entre les mêmes mains durant trente ans, sans supporter d'impôt de mutation, ou, au contraire, changer dix fois de mains dans le même laps de temps et payer ainsi dix taxes égales à celle qu'elle aurait supportée dans le premier cas. Les droits successoraux varient pour une fortune identique suivant le degré de parenté du bénéficiaire, et la disposition législative qui a admis cette règle, en faisant entrer dans le calcul des droits un élément nouveau, s'est mis en contradiction avec le principe qui veut qu'un impôt soit proportionnel à la fortune du contribuable.

Prétendre que les droits de succession sont le prix du service que l'Etat rend aux citoyens, en assurant la sécurité de la propriété, est peut-être une justification de l'impôt en général, mais non de l'impôt particulier perçu à l'occasion d'une mutation par décès. Certains auteurs cependant se sont rangés à cette idée et M. P. Leroy-Beaulieu a voulu voir dans cette taxe à la fois une prime d'assurance et le prix d'un service rendu par l'Etat. « L'Etat, dit-il, est le garant de l'exécution « des volontés du mourant ; c'est lui qui assure la trans- « mission des biens du défunt au survivant. Il n'est « que juste de lui payer une prime d'assurance. » Et ailleurs : « Cette redevance est le prix d'un service

« rendu, d'un service de premier ordre, que l'Etat est « seul capable de rendre. Les héritiers... lui payent sa « garantie et le concours éventuel qu'il leur prêtera, si « l'on venait à les troubler dans la jouisssance de l'héri- « tage » (1).

A cela, on peut répondre que l'Etat assure sa protection aux citoyens en tous temps, et non pas seulement au moment où s'effectue une mutation. Aussi perçoit-il en tout temps des impôts périodiquement exigibles ; pourquoi en plus de ces impôts en percevrait-il d'autres, à l'époque d'une mutation ?

On a voulu préciser cette idée et soutenir que les droits de mutation seraient acquittés à raison de la protection qu'en cas de contestation judiciaire, les parties obtiendraient pour leurs conventions (2), par exemple pour assurer le respect de la volonté d'un testateur. Mais cet argument n'est qu'une variante du précédent et n'offre pas plus que lui de base sérieuse.

Une doctrine assez peu en vogue a voulu justifier les droits de mutation, en disant que la propriété privée est une concession de l'Etat. Sans chercher à résoudre la question purement théorique de savoir si la propriété est créée ou simplement reconnue par l'Etat, nous pouvons dire que, même à supposer qu'elle fut une création de l'Etat, il n'en résulterait pas pour celui-ci le droit de percevoir un impôt sur les mutations. « On

(1) *Traité de la Science des Finances*, p. 566, 587, 615, 618.
(2) Cauwès, *Cours d'Economie politique*, IV, n° 1272.

« ne peut soutenir qu'il ait le droit de frapper la pro-
« priété de charges inégales, en vue de payer les
« dépenses publiques. Toute charge prélevée sur les
« personnes ou les propriétés, dans le but de subvenir
« aux dépenses de l'Etat, sera, quoi qu'on en dise, un
« impôt, et l'impôt ne doit pas être inégal » (1).

De cette théorie se rapproche celle qui donne à l'Etat, propriétaire originaire des terres, un droit de propriété souveraine ou éminente qui lui permettrait de retenir, sous forme d'impôt, une part de la valeur de la propriété. Cette doctrine est fausse au point de vue historique, car il est inexact que l'Etat ait été originairement propriétaire des terres, — au point de vue juridique, car la suppression de la féodalité a ôté toute base à la théorie, — au point de vue fiscal, car l'Etat n'hésite pas, dans la perception des droits de mutation, à établir une inégalité contraire à toutes les règles fiscales.

D'ailleurs, cette thèse, un moment adoptée par la jurisprudence française, au milieu du siècle dernier (2), fut bientôt solennellement répudiée par la Cour de cassation, dans un arrêt fameux, rendu sur le rapport de M. le Conseiller Laborie et sur les conclusions de M. l'Avocat général de Marnas. L'arrêt déclara qu'il est faux de considérer l'impôt de mutation par décès comme « dérivant d'un droit de propriété ou de copro-
« priété de l'Etat » et comme « la condition d'une con-

(1) A. Wahl, *Traité de droit fiscal*, I, p. 16.
(2) Cour d'Appel de Paris, 13 mars 1855 (Dalloz, 1855, 2, 299).

« cession primitive et le prix d'une investiture néces-
« saire de chaque mutation ; qu'une semblable thèse,
« empruntée au régime féodal avec une extension
« qu'elle ne comportait pas même alors, serait non
« seulement un démenti à la vérité historique, mais
« aussi une négation de tous les principes de notre droit
« public et de notre droit civil, soit sur la nature et les
« conditions d'existence de l'impôt, soit sur la plénitude
« et sur l'indépendance du droit de propriété tel qu'il
« est défini par les art. 544 et 545 Cod Nap. » (1).

Doit-on voir dans les droits de mutation un complément des impôts directs et indirects, c'est-à-dire des droits qui atteindront les portions de la fortune qui échappent aux autres taxes (2) ? Cette explication est inacceptable. On pourrait l'appliquer aux lois qui ont, dans le but avoué d'indemniser le Trésor des droits de mutation non percevables, frappé de taxes directes les biens soustraits à la circulation, c'est-à-dire les biens de main-morte ; mais elle ne vaut guère, s'il s'agit des droits qui frappent les autres biens. Pour nous en tenir aux mutations par décès, elles constituent un enrichissement pour le successeur : ce n'est pas à ce titre cependant qu'elles doivent être taxées, car ce n'est pas sur les capitaux acquis, mais sur les revenus que les impôts doivent être prélevés.

(1) Cass., 24 juin 1857 (Dalloz, 1857, I, 233).
(2) Vignes, *Traité des Impôts*, I, p. 322.

Au fond, il ne faut pas chercher à justifier les droits de succession, mais simplement à les expliquer (1). Cette tâche est plus aisée que la première, car si l'on ne voit pas de principe moral à l'origine de ces droits, on y découvre une raison pratique, assez peu noble, mais suffisante aux yeux du législateur. Cette raison, qui rend compte de leur généralité dans les législations antiques et modernes, est la facilité de leur perception (2). Le fisc profite d'un moment psychologique. Le contribuable qui s'enrichit et profite d'une augmentation de richesse en abandonne volontiers, sur l'heure même, une part au fisc qui la réclame. C'est cette seule considération qui permet d'expliquer non seulement l'établissement d'un impôt sur les successions, mais aussi les élévations continuelles de leurs tarifs et le rendement constant de leur produit.

Ainsi, « la législation fiscale n'a obéi qu'à une « seule idée : percevoir le droit partout où on peut le « percevoir, en faire varier la quotité, non selon la jus- « tice, mais suivant la facilité plus ou moins grande « du recouvrement, rendre l'enregistrement obligatoire « quand le fisc possède le moyen d'empêcher les parties « de s'y dérober et facultatif dans le cas contraire, punir « le contribuable de ses fautes, quand on ne peut

(1) Cf. Adam Smith, *Richesses des Nations*, l. V, ch. II. — Boucard et Jèze, *Eléments de la Science des finances*, II, p. 735 et s.

(2) Mac Culloch, *Taxation and funding system*, p. 290. Berthélemy, *Traité élémentaire de droit administratif*, p. 820.

« l'atteindre et le laisser indemne quand il est impos- « sible de le découvrir » (1).

On ne peut entreprendre une étude des taxes successorales sans rappeler le double point de vue du problème, qui est à la fois d'ordre social et d'ordre fiscal. Nous venons de voir comment on a essayé de le justifier, sans y parvenir, puisque l'on n'a pu trouver aucune base morale ni juridique à ces taxes et que seule la facilité de leur perception rend compte de leur établissement. Cependant, les efforts tentés pour cette justification témoignent du point de vue social qui y est attaché. Les budgets modernes ne se caractérisent pas seulement par leur énorme accroissement ; ils se caractérisent aussi par la place de plus en plus grande qu'y tiennent les chapitres de solidarité sociale. Si les besoins de l'Etat augmentent, c'est qu'il étend chaque jour davantage son rôle et ses attributions dans le sens interventionniste. L'individu est de moins en moins isolé dans notre société et une providence nouvelle s'occupe de veiller sur lui. Education, assistance, prévoyance sont désormais des tâches que l'Etat s'attribue et, pour y faire face, il oppose l'individu à la collectivité et demande à celui-là des sacrifices dont devra profiter celle-ci.

N'est-ce pas alors dans cette évolution que l'on peut chercher, sinon l'origine des taxes successorales, du

(1) A. Wahl. *Traité de droit fiscal*, I, p. 19.

moins l'aggravation continuelle de leur taux, en même temps que la réduction des vocations héréditaires ? Elever les droits dans tous les cas et restreindre le titre à l'hérédité aux parents les plus rapprochés sont deux tendances évidentes. La première assure plus de ressources au Trésor ; la seconde semble devoir lui procurer la totalité du patrimoine dans des cas de plus en plus nombreux. Les deux découlent de l'extension croissante des attributions de l'Etat et des besoins qui en sont la suite et permettent de comprendre le mot de M. Ambroise Collin, alors professeur à la Faculté de Droit dè Paris : « Il faut s'attendre à ce que les besoins « grandissants de la communauté et le sentiment de « jour en jour plus précis des obligations de l'individu « à son égard suggèrent au législateur un remanie- « ment du régime des successions, conçu dans un « esprit de solidarité sociale » (1).

D'autre part, on ne saurait nier les progrès de l'idée socialiste et les assauts livrés à la propriété individuelle. Sans prétendre que celle-ci soit sur le point de disparaître, on peut prévoir qu'elle perdra sa qualité de droit absolu, tandis que s'étendra la propriété collective (2). Tel est le sens de l'évolution économique con-

(1) Cité par M. Hubert-Valleroux, *Comment a été fait notre Code et dans quel esprit. Des changements qui y sont proposés,* dans la *Revue catholique des Institutions et du Droit*, 1906, t. I, p. 206.

(2) Cf. M. Bourguin, *Les systèmes socialistes et l'évolution économique*, p. 385.

temporaine, accélérée à la fois par les conditions de la vie et par les doctrines des théoriciens. Les forces qui agiront dans ce sens d'extension de la propriété collective et de restriction de la propriété individuelle sont de plusieurs sortes : il y a notamment les lois de protection ouvrière, il y a aussi les lois d'impôt, et, parmi celles-ci, au premier chef, les lois d'impôt successoral.

Il est assez délicat de démêler dans quelle proportion le point de vue social s'est mêlé au point de vue fiscal dans l'établissement et le remaniement de nos droits sur les successions. Lequel a primé l'autre ? L'Etat s'est-il surtout soucié de son rôle nouveau et a-t-il voulu satisfaire des principes ou, au contraire, a-t-il essentiellement cherché à se procurer des ressources, là où il était le plus facile d'en obtenir ? Discussion bien théorique, et peut-être bien arbitraire, en tout cas en dehors de notre sujet. Nous ne pouvions négliger de mentionner les deux aspects de la question, car le point de vue social permet d'expliquer plus d'une réforme : toutefois, c'est surtout le point de vue fiscal auquel nous nous attachons et sur lequel il convient d'insister encore.

L'impôt sur les successions, en effet, présente des caractères particuliers. D'abord son incidence est directe, c'est-à-dire que l'incidence effective correspond à l'incidence légale. C'est bien la personne qui est déclarée responsable du payement de l'impôt vis-à-vis de l'Etat qui le supportera en réalité. Il ne peut y avoir ici de

phénomène de translation d'impôt, comme dans tant de cas où le contribuable, atteint par une taxe, cherche à rejeter sur autrui le poids de la dette fiscale qu'il acquitte et provoque ainsi une série de répercussions allant frapper des individus qui se pouvaient croire à l'abri de l'impôt. Ce phénomène des répercussions indéfinies de l'incidence se manifeste parfois dans les contributions directes et est plus sensible encore dans les contributions indirectes : ainsi une élévation de la taxe mobilière peut provoquer une hausse des loyers, de même qu'à une augmentation de taxe sur un produit correspondra une augmentation du prix de ce produit.

La division administrative des impôts en impôts directs et impôts indirects ne correspond pas à la même division, considérée du point de vue économique. Administrativement, « l'impôt direct est celui perçu nominativement, à l'occasion d'une situation juridique permanente, l'impôt indirect est celui frappant impersonnellement les éléments changeants de l'activité économique et sociale (1) ». Ainsi, la distinction repose sur le mode de perception, le tarif étant nominatif ou impersonnel. Au point de vue économique, la distinction qui nous occupe aurait pour base l'absence ou l'existence de l'incidence fiscale. Le caractère de la taxe directe serait d'atteindre d'emblée le véritable contribuable, celui de la taxe indirecte de mettre en jeu une

(1) M. Moye, *Précis de législation financière*, p. 89.

série d'intermédiaires, avant d'atteindre le dernier de ceux-ci, qui, souvent n'apparaît pas aux yeux du fisc. On comprend qu'avec des critères aussi différents, la classification administrative des impôts ne soit pas la même que la classification économique. Pour celle-ci, la taxe successorale serait le type idéal de l'impôt direct. En législation positive, où le mode de recouvrement de l'impôt en fait un impôt direct ou un impôt indirect, cette taxe est diversement classée : en Allemagne, par exemple, elle est rangée parmi les impôts directs : en Angleterre ou en France, au contraire, parmi les impôts indirects.

En second lieu, l'impôt sur les successions, portant sur la fortune globale, facilite l'application d'un tarif progressif. Nous n'avons pas à rappeler ici les discussions théoriques qu'ont soulevées les deux principes de la progressivité et de la proportionnalité. Celle-ci maintient un taux de tarif uniforme sur le montant des valeurs imposables, tandis que celle-là fait croître le taux des tarifs avec le montant des valeurs auxquelles ces tarifs s'appliquent (1). Le grand argument que l'on a fait valoir contre la progression est son caractère arbitraire, car, livrée à elle-même, une progression strictement mathématique aboutirait à une confiscation totale de la matière imposable. « Il est absolument impossible de mettre de l'arbitraire dans un tarif pro-

(1) R. Stourm, *Systèmes généraux d'impôts*, p. 247 et s.

« portionnel. Mais quand il s'agit de progression, c'est « bien différent, car il y a autant de progressions qu'on « veut... La progression est donc naturellement arbi- « traire et c'est pourquoi ceux qui en sont partisans « sont réduits à dire qu'ils se contenteront d'une pro- « gression modéréé (1) ».

La plupart des économistes se sont montrés hostiles à la progression. Cependant, ceux-là même qui la condamnaient en principe, reconnaissaient que l'impôt sur les successions pouvait présenter un cas d'exception et supporter mieux que tout autre, et avec plus de raison, en tarif progressif. Sans insister sur la conception de l'école Saint-Simonienne qui pensait que « les droits de « succession devraient être fortement augmentés, sui- « vant une progression croissante très prononcée, de ma- « nière à diminuer le scandale de ces fortunes énormes « acquises sans travail », nous rappellerons l'opinion de J. Stuart Mill : « Bien que, dans mon opinion, le principe progressif puisse soulever des objections comme principe général de répartition de l'impôt, il serait juste et utile de l'appliquer dans la fixation des droits sur les legs et sur les successions (2).

Plusieurs idées permettent d'expliquer cette faveur particulière qui a été marquée à la progressivité, en matière d'enregistrement, même par ceux qui la con-

(1) L. Say, *Les solutions démocratiques de la question des impôts*, 1886, 3e conférence.

(2) *Principes d'économie politique.*

damnaient dans d'autres cas. La succession constitue pour l'héritier une acquisition ne provenant pas de son activité personnelle, un gain fortuit, et il paraît juste que le sacrifice pécuniaire, réclamé à cette occasion par l'Etat au bénéficiaire, soit plus élevé, à mesure que s'élèvera le gain lui-même. Il en coûtera plus à l'héritier d'une somme de 1.000 francs d'abandonner 100 frs. au fisc qu'à l'héritier d'une somme de 100.000 francs d'en payer 10.000. Aussi, est-ce pour aboutir à l'égalité de sacrifice qu'intervient la progressivité.

Nous verrons que telle est bien d'ailleurs la tendance des législations positives qui, en établissant des taxes successorales, ont à peu près universellement adopté des tarifs progressifs et dont toutes les réformes fiscales ont abouti à une extension et une aggravation de ces tarifs.

Une question qui n'est pas purement financière, mais qui se rattache au régime successoral, peut cependant être rapprochée de celle de la progressivité. On s'est demandé si le taux de l'impôt ne doit pas varier suivant la qualité du bénéficiaire et s'élever à mesure que s'éloigne le degré de parenté qui unit celui-ci au *de cujus*. Si l'on admet la théorie de l'impôt qui frappe l'acquisition d'un bénéfice ne provenant pas de l'activité personnelle, « on peut justifier les différences de tarifs d'après « les degrés de parenté et même l'exclusion des parents « au delà d'un certain degré » (1). Comme il existe entre

(1) C. Jèze, *Cours élémentaire de Science des finances*, p. 847.

le défunt et les enfants et le conjoint survivant une communauté économique, il en résulte que les biens recueillis par ceux-ci ne sont pas des biens acquis en dehors de leur activité personnelle et que, par suite, le tarif doit être moins élevé pour les membres de la proche famille, qui ont collaboré à la constitution d'un héritage dévolu par succession. Inversement, la mort d'un parent éloigné ou d'un ami, qui vaut à un héritier une fortune inattendue, peut être l'occasion d'une taxation plus élevée. C'est dans ce sens que la plupart des textes législatifs ont incliné, et nous verrons, en étudiant le système français, qu'une double progressivité a été établie, visant à la fois le chiffre de succession recueillie et le degré de parenté entre le défunt et l'héritier.

C'est à la même considération que l'héritage constitue un gain fortuit qu'il faut attribuer l'opinion de beaucoup d'auteurs sur l'élévation légitime des tarifs successoraux (1). Ils ajoutent que, cet impôt étant une forme d'impôt sur le revenu à caractère non périodique, il convient que cet impôt un peu exceptionnel ait un tarif plus élevé (2). Cependant le danger est grand d'une taxation exagérée et certains auteurs recommandent le principe contraire de la modération. « Tout impôt, écrit Sismondi, « doit porter sur le revenu et non sur le capital. Dans le « premier cas, l'Etat ne dépense que ce que les particu-

(1) Cf. le rapport de M. de Marcère à la séance de l'Assemblée Nationale du 25 avril 1872, n° 1081.

(2) Boucard et Jèze, *Eléments de Science des Finances*, p. 738.

« liers peuvent dépenser. Dans le second, il détruit ce « qui devrait faire vivre et les particuliers et l'Etat » (1). Ainsi le principe paraît devoir être que l'impôt ne s'attaque pas au capital, car, à supposer que des décès successifs fassent, en peu de temps, passer une succession en des mains différentes, elle serait, avec des tarifs exagérés, épuisée avant d'avoir eu le temps d'être reconstituée par l'épargne. Mais les auteurs ne s'accordent plus, lorsqu'il s'agit de déterminer le sens du mot « modéré » en matière de tarifs successoraux. Leroy-Beaulieu propose un minimum de 1/2 0/0 et un maximum de 5 0/0, qui équivaut à une année de revenu (2). Stourm adopte la même règle (3). Nitti accepte le taux de 6 0/0 (4). Cauwès demandait en 1893 la réduction du taux de 8 et 9 0/0 pour les successions collatérales (5). En revanche, Boucard et Jèze refusent de « s'associer aux critiques dirigées « contre les taxes successorales élevées » et, sans considérer comme excessives celles qui sont en vigueur dans notre législation française, voudraient que le payement en fût échelonné sur un certain nombre d'années (6).

Voilà qui nous conduit ou plutôt nous ramène à la

(1) *Nouveaux principes d'Economie politique*, t. II, liv. VI, chap. VIII.

(2) *Science des Finances*, p. 615, 618, 621.

(3) *Systèmes généraux d'impôts*, p. 246.

(4) *Principe de Science des Finances*, p. 520. 523.

(5) *Economie politique*, IV, p. 399, 400, 403.

(6) *Eléments de Science des Finances*, p. 737 et s.

question de la perception des taxes successorales. Nous avons vu que la facilité de cette perception était le principal argument pratique à faire valoir en faveur de leur établissement. Il est certain que le moment psychologique où le fisc doit intervenir est celui où l'héritier est encore sous l'heureuse impression de l'héritage. « A « mesure que le temps s'écoule, cette impression s'efface : « l'impôt paraît plus vexatoire : la perception en est « rendue plus difficile. C'est là une considération dont « le fisc a le droit et le devoir de tenir compte » (1). D'autre part, comme l'impôt doit porter sur le revenu et non sur le capital, il pourrait être funeste à celui-ci que les droits exigés par le fisc le fussent en bloc et d'un seul coup. C'est pourquoi certains auteurs ont préconisé le recouvrement des droits en plusieurs annuités (2). L'inconvénient de l'impôt successoral trop lourd serait atténué, si le paiement en était réparti sur un certain nombre d'années et d'ailleurs l'Etat n'y perdrait rien (3). « Si l'on pouvait payer l'impôt en 3 années au lieu d'une « seule, l'Etat percevrait moins pendant les deux pre- « mières, mais au bout de la troisième, le versement « serait complet et ce serait pour lui la même recette « annuelle. La loi italienne, sur la demande des héri- « tiers et donateurs, accorde, pour les immeubles, l'au-

(1) G. Jèze, *Cours élémentaire de Science des Finances*, p. 845.
(2) Cf. P. Leroy-Beaulieu, Cauwès.
(3) Cf. la réforme introduite dans ce sens par l'art. 7 de la loi du 13 juillet 1911, v. *infra*.

« torisation de verser les droits par partie, à condition de « n'y mettre pas plus de 4 ans et de payer, sur la dette « différée, un intérêt de 3,50 0/0 (1) ».

Deux autres règles d'équité découlent de la théorie générale de la fixation de l'impôt d'après les facultés des contribuables.

La première serait de faire varier l'impôt en tenant compte de la survie probable du bénéficiaire au *de cujus*. La valeur de l'acquisition varie suivant l'âge du bénéficiaire : aussi il ne paraît pas juste que le fisc perçoive la même somme, quel que soit l'âge de ce dernier. Car tel cas peut se produire, où le même héritage passe normalement entre 2 ou 3 mains, en 2 ou 3 ans. Nitti cite l'exemple d'un individu de 80 ans, qui lègue sa fortune à son frère, âgé de 78 ans, lequel meurt l'année suivante, en instituant héritier un autre frère de 70 ans. Si celui-ci, à son tour, meurt un an après, à la survie d'un fils, ce fils recueillera une fortune singulièrement diminuée, puisque trois successions auront été frappées en 2 ou 3 ans et que l'Etat aura absorbé une grande partie du patrimoine. Quelques législations, notamment celle de l'Angleterre, prévoient le cas et frappent différemment les héritiers, en tenant compte de leur âge et de leur survie probable. Il serait bon que cette solution fût généralisée dans les pays où elle n'existe pas encore. Elle ne présente pas de grandes difficultés d'applica-

(1) Nitti, *Principes de Science des Finances*, p. 523.

tion : on pourrait, soit se servir de tables de mortalité, soit percevoir simplement un droit réduit, si une nouvelle succession se produisait avant un certain temps. Il semble qu'il y ait là où il n'existe pas encore un progrès à accomplir dans le sens de l'équité.

La seconde règle, due à la même inspiration de justice, est de calculer l'impôt successoral, non sur l'apparence, mais sur la valeur exacte de ce qui est transmis. Plusieurs cas peuvent se présenter. Il s'agira tantôt d'un usufruit, tantôt d'une nue-propriété, tantôt d'une succession grevée de dettes. Pour un usufruit, il est juste que la base de l'impôt soit la valeur de l'usufruit, d'après l'âge de l'usufruitier, — de même que pour une nue-propriété, c'est encore l'âge de l'usufruitier qui doit intervenir pour le calcul de la valeur de cette nue-propriété. Ces deux cas se rattachent à la première règle d'équité dont nous venons de parler, à savoir de tenir compte de la survie probable des bénéficiaires. Les diverses législations ont été assez lentes à admettre ce principe, qui a fini cependant par s'imposer, de même que celui qui consiste à calculer les droits sur l'actif net, après déduction des charges, lorsqu'il s'agit d'une succession grevée de dettes.

On avait longtemps contesté ce dernier point, en prétendant que l'impôt successoral, étant un droit de mutation, devait frapper non l'enrichissement du propriétaire, mais le seul fait de la transmission de la propriété. C'était là un argument de casuiste, qui découlait de l'ancienne conception féodale, où le seigneur qui relevait le fief au profit de l'héritier du vassal, « percevait naturellement son droit sur la valeur du fief qui lui avait fait retour, sans avoir à s'occuper des dettes qu'avait pu contracter le défunt et qui restaient à la charge de l'héritier ». Une telle théorie n'est plus conforme à nos idées modernes. C'est ailleurs qu'il faut chercher l'explication du principe de la non déduction des dettes. Nous discuterons la question plus à fond, lorsque nous ferons la critique du système de la loi de Frimaire an VII. Qu'il nous suffise pour l'instant de dire que seule la crainte de la fraude avait inspiré le législateur. Mais une telle crainte ne doit pas être la source d'une injustice aussi flagrante que celle qui consiste à frapper par principe toutes les successions grevées de dettes, sans tenir compte de la nature de celles-ci. En admettant la déduction des charges, ce qui constitue une œuvre d'équité, le législateur devra établir un système rigoureux de preuves, pour constater l'existence des dettes et écarter la fraude. Nous aurons l'occasion d'insister sur ce point.

Enfin, il n'est pas sans intérêt de signaler l'avantage qu'il y a à assimiler, autant que possible le régime fiscal des donations entre vifs à celui des successions, notamment au point de vue des tarifs, car, s'il existe des différences vraiment sensibles entre les unes et les autres, l'impôt successoral risque d'être tourné par le moyen des donations avant le décès. Pour éviter des droits

plus élevés à sa succession, un individu aura recours à une donation de son vivant, quitte à se réserver l'usufruit de ses biens ou à trouver toute autre combinaison qui lui permette de ne pas se dépouiller avant sa mort, en même temps que d'avantager ses héritiers. Si le fisc est ainsi frustré, il ne devra s'en prendre qu'à lui-même, car, en mettant deux armes à la disposition des contribuables, il est naturel que ceux-ci choisissent celle dont ils auront le moins à souffrir. Cette solution est conforme à la nature humaine ; elle est conforme aussi à la justice et l'on ne saurait y voir, à proprement parler, une manœuvre frauduleuse (1).

La fraude fiscale a existé de tout temps. Elle consiste à frustrer l'administration des droits que celle-ci réclame au nom des textes législatif. Nous savons qu'elle sévit chaque fois qu'il est possible à un contribuable d'échapper à l'impôt, et c'est une tendance commune à tous les temps et à tous les pays. Déjà, au IVe siècle, Modestin écrivait : *Non puto delinquere eum qui in dubiis questionibus contra fiscum responderit* (2). L'opinion lui est indulgente, et tel qui ne consentirait jamais à léser son voisin pour le plus mince objet n'hésitera pas à léser le fisc des sommes les plus élevées. Ajoutons que la fraude a surtout tendance à s'exercer en matière successorale. Quelles sont les origines de la

(1) Cf. le développement de cette distinction entre la fraude et l'évasion fiscale, *infra*, ch. VI. *La fraude fiscale successorale.*

(2) 10 Dig. *De jure fisci*, 49, 14.

fraude ? Sous quelles formes se manifeste-t-elle ? A quels résultats aboutit-elle ? Comment l'Etat se défend-il dans sa lutte contre le contribuable et à quelles armes nouvelles pourrait-il avoir recours ? Autant de questions pleines d'intérêt et d'importance qui auraient leur place ici, mais que nous nous proposons de traiter plus loin, avec toute l'ampleur qu'elles méritent. Nous avons voulu seulement les amorcer, à la fin de ce premier chapitre, consacré à l'étude générale des successions et du fisc, où nous avons tenté de donner quelques principes financiers, qui nous permettront d'entrer plus avant dans notre sujet et de mieux comprendre l'œuvre des législations positives.

CHAPITRE II

LES DROITS DE SUCCESSION A L'ÉTRANGER

C'est à la législation française que cette étude est essentiellement consacrée. Il nous a paru néanmoins qu'une brève incursion dans le domaine des législations étrangères ne serait pas inutile, avant d'entrer dans le vif de notre sujet. On pourra ainsi établir entre les différents régimes des comparaisons intéressantes, voir quelles sont les oppositions de système, d'une part, et, d'autre part, quels rapprochements on peut tenter. Nous verrons que la tendance générale du mouvement législatif est de relever les tarifs des droits de succession pour couvrir les dépenses publiques toujours croissantes (1). Partout, en effet, le fisc s'est laissé séduire par la tentation que lui offrait la facilité de per-

(1) Cf. l'art. de H. A. Millis, *Les taxes sur les successions aux Etats-Unis*, dans *The Quaterly Journal of Economics*, 1905, p. 288 et s., analysé dans la *Revue de science et de législation financière*, 1905, p. 843 et s.

ception des taxes successorales. Nous verrons aussi que ces droits sont diversement conçus, établis et perçus suivant les pays. Mais, comme notre travail n'est pas une étude de législation comparée, nous ne nous attarderons pas aux détails et nous limiterons notre choix à quelques grandes fiscalités assez représentatives du mouvement contemporain (1).

I. — Angleterre.

Bien que le régime anglais soit assez différent du nôtre, il s'en rapproche en ce sens que les Anglais ont été les premiers à introduire le principe d'une échelle progressive à la base de leurs tarifs, inaugurant ainsi une réforme qui allait être généralisée dans la plupart des pays.

Pour comprendre pleinement le système fiscal successoral anglais, il faudrait connaître à fond le régime des biens et celui des successions, assez différents des nôtres. On distingue les biens réels, soumis aux règles féodales et les biens personnels qui n'y sont pas soumis.

(1) Cf. A. Drouard, *Les droits de succession de l'Etat dans quelques législations étrangères*. — A. Dupeyron, *L'Impôt sur les successions*. — P. Bablot, *Les droits de succession en France, en Angleterre et en Autriche*. — G. Dayras, *L'Impôt successoral en Allemagne*. — F. Lepelletier, *Chronique financière étrangère*, dans la *Revue de science et de législation financière*, 1905, p. 253.

Leur dévolution est différente, en cas de succession *ab intestat* : Les premiers passent à l'héritier, les seconds aux parents les plus proches, et ces deux catégories ne se correspondent pas, car l'héritier est déterminé par les règles du droit d'aînesse et de primogéniture. L'héritier d'ailleurs ne succède pas à la personne du défunt, mais seulement aux biens et il n'est pas tenu des dettes. Ce sont les exécuteurs testamentaires ou les administrateurs qui ont la saisine et doivent acquitter les dettes.

La grande réforme successorale de l'Angleterre remonte à 1894 et a pour auteur Sir William Harcourt. Cinq taxes successorales différentes se superposent les unes aux autres pour le calcul des droits. Ce sont : 1° l'Estate Duty ; 2° le Settlement Estate Duty ; 3° le Legacy Duty ; 4° le Succession Duty ; 5° le Corporation Duty.

a) *L'Estate Duty* est un droit encore en vigueur établi d'après la valeur vénale de l'ensemble des biens personnels ou réels transmis par décès. Il s'applique à tous les biens immobiliers ou mobiliers dont le défunt avait, à sa mort, soit le contrôle absolu, soit l'usufruit.

La taxe est graduée d'après le montant total de la fortune du *de cujus*, sans tenir compte du degré de parenté des héritiers. Le tarif, établi par les lois des 31 juillet 1894 et 29 avril 1910 varie de 1 à 15 0/0, s'appliquant aux fortunes de moins de 500 £ et à celles de plus de 1.000.000 £, suivant des échelons de £ 500,

1.000, 2.000, 5.000, 10.000, 20.000, 40.000, 70.000, 100.000, 150.000, 200.000, 400.000, 600.000, 800.000, 1.000.000, avec des taxes afférentes de 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15.

A noter que certaines déductions, tels que les frais funéraires, dettes, servitudes, sont autorisées. A noter aussi que c'est sur la masse totale et non sur la part successorale que porte le tarif. Aussi pour déterminer le taux applicable à la succession, la valeur vénale de tous les biens transmis doit être totalisée pour former une seule masse dont l'importance permet de connaître le tarif applicable à la succession. Nous n'insisterons pas sur les modalités de paiement qui diffèrent, suivant qu'il s'agit de biens personnels ou de biens réels. Nous voulons seulement présenter le caractère général et la tendance de la législation anglaise.

b) *Settlement Estate Duty*. — Ce droit additionnel, imaginé en 1894, porte seulement sur les biens soumis « à une transmission limitée. » Les biens settled sont des biens confiés par testament ou par acte spécial à des trustees, à charge par eux de les gérer pendant un temps et dans des conditions réglés par l'acte de constitution. Lorsque les biens soumis à l'Estate duty, qui ont été rendus settled par le testament du défunt ou par toute autre disposition, font l'objet d'une mutation par décès et sont ainsi indisponibles, il est dû un droit supplémentaire de 2 0/0 sur la valeur vénale de ces biens.

c) et d) *Legacy et Succession Duty.* — Ce sont les anciens droits successoraux que le législateur de 1894 a maintenus, en les modifiant, car jusqu'alors le Legacy duty ne portait que sur les successions mobilières, tandis que le Succession duty était un droit sur immeubles.

Désormais ces deux droits ne forment plus en fait qu'un seul impôt, qui porte sur la valeur réelle des biens recueillis par les héritiers ou légataires, après déduction du montant de l'Estate duty, des frais funéraires, des frais de liquidation, des dettes, etc...

A l'inverse de celui de l'Estate duty, le tarif progresse uniquement en raison de l'éloignement de la parenté, sans tenir compte de l'importance de l'héritage. Le taux en est de 1 0/0 en ligne directe et entre époux, 5 0/0 entre les frères et sœurs et leurs descendants, 10 0/0 pour tous les autres successibles. — Il y a des exemptions à la base, pour les legs ou parts successorales inférieures à 1.000 £ et les petites successions dont le montant global est inférieur à 1.500 £.

e) *Corporation duty.* — C'est une sorte de droit de main-morte pour les biens réels et les biens personnels appartenant à des personnes morales qui ne meurent pas. La taxe est de 5 0/0.

II. — Allemagne.

La législation successorale actuelle allemande remonte à la loi du 3 juin 1906, modifiée par la loi du 15 juin 1909. Jusqu'à la première de ces dates, l'Empire ne percevait pas de droits de succession. Chaque Etat les organisait à sa guise et il en résultait un manque singulier d'unité. Lorsque les nécessités budgétaires eurent décidé l'Empire à participer au produit des taxes sur les sucessions, il en résulta une uniformité absolue pour toute l'étendue des Etats. Le principe posé par la loi du 3 juin 1906 est l'établissement d'un impôt impérial sur les successions, dont le produit est réparti dans la proportion de 2/3 au budget impérial et de 1/3 aux budgets des Etats, qui restent libres d'ailleurs d'établir des surtaxes pour leur propre compte.

Il n'est pas inutile de dire un mot du régime successoral particulier qui existe en Allemagne et de la façon dont s'opère la dévolution des biens. L'ordre de dévolution est établi d'après le système des parentèles, c'est-à-dire que les divers parents forment des groupes qui se classent d'après le degré de proximité de leur auteur commun, — les groupes dont l'auteur est un parent plus rapproché excluant ceux dont l'auteur est un parent plus éloigné.

La 1e	parentèle	comprend	les descendants du défunt, les plus proches excluant les plus éloignés.
La 2e	»	»	le père, la mère et leurs descendants.
La 3e	»	»	les grands parents et leurs descendants.
La 4e	»	»	les arrière grands parents et leurs descendants.
La 5e	»	»	les ascendants plus éloignés et leurs descendants.

Par le seul fait de la mort d'une personne, sa succession passe comme un tout à ses héritiers. Ceux-ci doivent l'impôt, à raison de toute acquisition par suite de décès, mais outre cette obligation personnelle, il y a une obligation réelle qui soumet à l'impôt tous les biens-fonds situés dans l'Empire, quelle que soit la nationalité du *de cujus*.

Le principe est celui de la déclaration. Toute personne à qui échoit une succession est tenue d'en informer par écrit le bureau de la perception de l'impôt, dans les trois mois après qu'elle a eu connaissance de la succession. Elle doit, dans le mois suivant, produire une déclaration indiquant la nature et la valeur de la succession, l'état des charges et son degré de parenté avec le défunt.

C'est sur la valeur des biens au moment du décès qu'est basé l'impôt. La valeur des biens fonciers agricoles ou forestiers est déterminée en multipliant par 25 le revenu net que le bien foncier peut produire régulière-

ment. La valeur totale des usufruits est déterminée en additionnant toutes les annuités, sans que cette valeur puisse dépasser la capitalisation au taux d'intérêt légal du rendement annuel. La valeur des rentes viagères et autres usufruits limités à la durée de la vie d'une personne est calculée d'après l'âge de la personne dont la mort doit amener l'extinction de l'usufruit. S'il s'agit d'un usufruit perpétuel, on multiplie par 25 le revenu d'une année. Les usufruits de durée indéterminée sont évalués en multipliant leur revenu par 12,50. Au cas de transmission de nue-propriété, la valeur de l'usufruit est déduite pour le calcul des droits.

L'impôt est calculé sur la somme des biens échéant à chaque cohéritier en particulier, et à raison de ses relations avec le *de cujus*. Il doit être versé en principe dans les 3 mois, mais s'il s'agit de biens fonciers, le contribuable peut être autorisé à acquitter l'impôt en 10 annuités. En Allemagne comme chez nous, existe la déduction des charges, parmi lesquelles sont compris notamment les frais d'inhumation et les frais nécessités pour le règlement de la succession.

Le taux de l'impôt varie suivant le degré de parenté, mais il est très remarquable qu'en Allemagne les descendants en ligne directe et les époux jouissent d'une exemption complète. Pour les autres héritiers le taux est fixé comme il suit :

1° Père, mère, frères, sœurs, demi-frères, demi-sœurs et les descendants des frères et sœurs au 1er degré.....	4 %
2° Grands parents, aïeux éloignés, beaux parents, gendres, brus, beaux fils, belles filles, descendants au 2e degré des frères et sœurs. Enfants nés hos mariage reconnus par le père et leurs descendants. Enfants adoptifs et leurs descendants.....	6 %
3° Frères et sœurs des parents, alliés au 2e degré, en ligne collatérale	8 %
4° Dans tous les autres cas.....	10 %

Cependant le principe de la progression existe aussi en Allemagne : mais il est appliqué d'une façon particulière. Toutes les successions dont le montant dépasse 20.000 Mk. sont soumises à une surtaxe : pour ces successions le taux légal est multiplié par un chiffre déterminé, qui progresse avec la fortune depuis un dixième, à partir de 20.000 Mk, jusqu'à deux 5/10 au-dessus de 1.000.000 Mk. Le tarif admet toutefois un certain nombre d'exemptions et de modérations.

Exemptions. — Sont exemptées de l'impôt sur les successions :

1° Les successions de moins de 500 Mk ;

2° Les successions prévues par l'art. 1969 du Code civil ;

3° La remise d'une dette, si le *de cujus* l'a ordonnée en raison de l'état nécessiteux du débiteur.

4° Les successions échues : *a*) A des enfants légitimes. — *b*) A des enfants naturels pour les biens venant de leur mère ou des ascendants de leur mère. — *c*) A des descendants de ces enfants. — *d*) A des conjoints.

— *e*) Aux père et mère, grands parents et aïeux, enfants naturels reconnus et leurs descendants, enfants adoptifs et leurs descendants, lorsque la valeur de la succession ne dépasse pas 1.000 Mk. — *f*) Aux frères et sœurs et leurs descendants au premier degré, demi-frères et demi-sœurs, beaux-parents, gendres, brus, beaux-fils, belles-filles, si la succession consiste en vêtements, linge, ameublement, à condition que la valeur de la succession ainsi constituée (et non destinée au commerce) ne dépasse pas 5.000 Mk.— *g*) Aux père et mère, grands-parents et aïeux éloignés, si la succession consiste en objets qui ont été attribués par eux à leurs descendants par donation ou par contrat. — *h*) Aux personnes qui ont été au service du *de cujus*, si la valeur de la succession ne dépasse pas 3.000 Mk.

5° Une succession qui échoit à des fondations de famille, créées par l'acte testamentaire.

Modérations. — L'impôt est uniformément fixé à 5 0/0 :

1° Pour toute succession qui échoit à des églises nationales ;

2° Pour toute succession qui échoit à des institutions nationales ayant un but de bienfaisance ou d'utilité publique ;

3° Pour les attributions faites dans des buts exclusivement religieux, de bienfaisance ou d'utilité publique ;

4° Pour toute succession qui échoit à des caisses ou à des institutions qui ont pour but de soutenir des per-

sonnes liées au *de cujus* par des relations de service ou de travail.

Le taux de l'impôt est réduit de 1/4, quand il s'applique à des biens fonciers destinés à servir à des buts agricoles ou forestiers permanents.

***

Tels sont les caractères principaux de la législation successorale allemande. La loi du 15 juin 1909 attribua à l'Etat les trois quarts de la taxe successorale. C'est tout ce qui fut adopté du fameux projet de réforme déposé au Reischtag, le 19 novembre 1908, dont les caractéristiques étaient les suivantes :

a) L'impôt devait s'étendre aux successions échéant à des descendants en ligne directe et aux époux.

b) Il serait créé une nouvelle taxe analogue à *l'Estate duty* et frappant les successions supérieures à 20.000 Mk. d'après un tarif gradué uniquement suivant l'importance de la masse successorale et allant de 0,05 à 3 0/0.

c) Au delà des parents de premier et deuxième rang, les droits d'hérédité *ab intestat* seraient supprimés et c'est l'Etat qui serait appelé à recueillir la succession.

Ces mesures rencontrèrent une violente opposition au Reischtag et elles furent écartées par le Parlement, à la date du 24 juin 1909, par 194 voix contre 186, c'est-à-dire à la faible majorité de huit voix.

Il convient de retenir ces chiffres et d'y voir un signe avant-coureur de l'évolution qui pourrait bien prochainement se manifester en Allemagne.

III. — Autriche-Hongrie.

A. — Autriche

Le régime successoral autrichien a certaines analogies avec celui qui existe en Allemagne. L'ordre de dévolution est établi d'après le système des parentèles et s'effectue de façon que les personnes ayant avec le défunt les auteurs communs les plus proches excluent les parents n'ayant avec lui qu'un auteur commun plus éloigné.

Depuis 1850, il est perçu au profit de l'Etat deux taxes différentes :

1° *La taxe d'enrichissement* qui frappe l'actif net des biens meubles et immeubles, avec déduction du passif, dans lequel on comprend les créances contre le défunt, les frais funéraires, les frais de procédure occasionnés par la liquidation de la succession. Le tarif de cette taxe est proportionnel et a été fixé par les lois des 9 février 1850 et 9 février 1884 ainsi qu'il suit :

1° Parents en ligne directe, enfants adoptés, époux, beaux fils, belles filles, gendres, brus.....	1,25 %
2° Collatéraux jusques et y compris les cousins germains.....	5 %
3° Autres personnes.....	10 %
4° Domestiques, sur les legs ne dépassant pas 1.000 couronnes ou une rente annuelle de 100 couronnes ...	1,25 %

2° *La taxe immobilière* qui frappe le montant brut des immeubles et dont le tarif est le suivant, depuis la loi du 18 juin 1901 :

1° Ligne directe (légitime ou naturelle)	1 % jusqu'à 30.000 couronnes 1,50 % au-delà.
2° Autres personnes..	1,50 % jusqu'à 30.000 couronnes 2 % au-delà.

Ces deux taxes admettent, comme exemptions, les successions en ligne directe et entre époux, dont le montant ne dépasse pas 50 florins, ainsi que les successions d'indigents.

Il y a lieu de noter que lorsqu'un immeuble, provenant d'une transmission par décès, fait l'objet d'une nouvelle transmission dans les deux ans qui suivent l'ouverture de la succession, le droit perçu pour la première mutation doit être imputé sur le droit exigible pour la deuxième, — et aussi qu'un traitement de faveur est accordé aux immeubles ruraux, lorsqu'ils sont habités en tout ou en partie ou exploités par le propriétaire lui-même.

Le procédé de l'évaluation des immeubles varie suivant qu'il s'agit d'immeubles ordinaires ou de

maisons louées à bail. Les premiers donnent lieu à une estimation judiciaire : la valeur des secondes est évaluée en multipliant par 60 le montant de l'impôt ordinaire.

A ces taxes d'Etat se surajoutent un certain nombre de taxes provinciales, dont le produit est affecté à certaines institutions déterminées.

B. — Hongrie.

Si, en Autriche, l'héritier n'acquiert effectivement une succession qu'à partir du moment où il l'a acceptée, en Hongrie, l'héritier hérite de tous les droits et de toutes les obligations du défunt par le seul fait du décès et sans qu'il soit besoin de faire aucune déclaration. Cependant, lorsqu'il existe des immeubles dans une succession, l'héritier doit, en vertu d'une loi du 1er juillet 1894, présenter une requête au tribunal du district, à l'effet d'être envoyé en possession de ces immeubles.

L'ordre de dévolution est réglé comme en Autriche, d'après le système des parentèles, mais il est fait état, en outre, de la nature des biens transmis et il y a de légères différences, suivant qu'il s'agit de biens propres ou d'acquets.

Les droits sur les successions sont perçus d'après un taux proportionnel qui varie avec le degré de parenté, de la manière suivante :

1° Enfants légitimes, pères et mères légitimes et leurs descendants	1	%
2° Enfants illégitimes et leurs descendants, enfants adoptifs, époux de ces enfants non divorcés et leurs descendants, conjoint du défunt non divorcé	1,75	%
3° Serviteurs à gages dont la part héréditaire ne dépasse pas un capital de 1.000 couronnes ou une rente de 100 couronnes	1,75	%
4° Parents jusques et y compris le degré de cousin germains	5	%
5° Autres héritiers	10	%

Les héritages acquis par les numéros 1 et 2 sont exempts, lorsqu'ils ne dépassent pas 200 florins, ainsi que les legs faits à des institutions scientifiques ou de bienfaisance. Les dettes sont déduites, ainsi que les frais funéraires. Quant à l'évaluation des immeubles, elle s'opère de la façon suivante : la valeur des maisons louées s'établit en multipliant leur rendement net annuel par un chiffre qui est fixé à 16 pour Budapest et varie de 15 à 12 dans les autres localités : celle des maisons non louées, en multipliant l'impôt annuel par 60 : celle des autres immeubles, en multipliant 20 le revenu tel qu'il est indiqué par le cadastre.

IV. — Italie.

L'Italie a un régime successoral qui se rapproche du nôtre à plus d'un égard. Il est régi par la loi du 21 avril 1862, modifiée par celle du 23 janvier 1902, qui,

à l'exemple de la loi française, a introduit, dans une assez large mesure, le principe de la progressivité.

La loi italienne de 1902 semble s'être largement inspirée de la loi française de 1901. Pour le calcul des droits, on soustrait le passif, les dettes qui grèvent la masse héréditaire, à condition qu'elles soient certaines, liquides, et, par acte de date certaine, antérieures à l'ouverture de la succession. Normalement l'impôt doit être payé dans les six mois. Il y a cependant quelques différences avec la législation française. Des quantités imposables sont exclues ; les collections qui ne font pas l'objet d'un commerce, les bibliothèques, les collections artistiques et numismatiques, etc... Il y a des exemptions à la base : exemption totale pour les héritages jusqu'à 100 lire ; jusqu'à 300, il y a une taxe fixe d'une lire ; de 301 à 1.000 l'impôt est de 0,80 par 100 lire entre ascendants et descendants et de 3 lire entre conjoints. Le tarif général est établi d'après le tableau suivant : (voir tableau p. 44).

Nous ne saurions parler du système sucesssoral italien sans rappeler les réflexions qu'il inspirait à M. le Professeur Nitti : « En Italie, dit-il, la valeur constatée « des successions et donations prouve que les biens « bâtis sont à la richesse foncière simple dans le rapport « de 1 à 2,23. De l'impôt de succession, en Italie, se « déduit pour une part notable la richesse mobilière. « De là un fait qui paraît à peine croyable. La Ligurie, « qui est une des plus opulentes régions de l'Italie paie

Tarif général des droits de succession en Italie

Degré de parenté	Tarif applicable					
	De 1.001 à 50.000	De 50.001 à 100.000	De 100.001 à 250.000	De 250.001 à 500.000	De 500.001 à 1.000.000	Au-dessus de 1.000.000
	%	%	%	%	%	%
Entre ascendants et descendants..	1,50	2	2,40	2,80	3,20	3,60
Entre conjoints.....	4,50	5	5,40	5,80	6,20	6,60
Entre frères et sœurs.....	7	7,50	8	8,50	9,25	10
Entre oncles et neveux.....	8,50	9,25	10	11	12	13
Entre grands oncles et petits neveux.....	10	10,80	11,60	12,60	13,80	15
Entre parents jusqu'au 6e degré..	12,50	13,50	14,50	15,70	16,80	18
Parents au-delà du 6e degré ou étrangers	15	16,30	16,60	19	20,50	22
Institution de bienfaisance.....	5	5	5	5	5	5

« moins d'impôts de succession que la seule province « de Naples. Les provinces pauvres, comme la Basili- « cate, paient plus que quelques provinces de Lom- « bardie. La terre et les maisons, si stérile que soit la « terre et si pauvres et dénuées de rapport que soient « les maisons, ne peuvent aucunement se soustraire à « l'impôt, tandis qu'une grande partie de la richesse « mobilière y échappe. Quand on songe qu'une masse « considérable de la dette publique est au porteur, qu'un « grand nombre des actions et obligations des sociétés « commerciales ne sont point déclarées en testament, « alors on comprendra que l'impôt sur les successions, « en n'accordant aucune exemption de droit, l'accorde « souvent de fait » (1).

Nous venons de passer en revue les principales législations successorales étrangères : nous allons aborder l'étude du système successoral français, en rappelant quelles évolutions l'ont conduit à sa forme actuelle.

(1) *Principes de Science des Finances*, p. 526.

CHAPITRE III

LES DROITS DE SUCCESSION EN FRANCE

Le régime fiscal des successions est actuellement déterminé en France par la loi du 25 février 1901. Cette loi est issue des modifications successives apportées à la loi fondamentale de l'Enregistrement du 22 Frimaire an VII, qui n'était elle-même qu'une révision en rapport avec les idées modernes des vieux règlements de la monarchie. Il n'est donc pas sans utilité de rappeler par un bref historique comment l'évolution des idées féodales, monarchiques et révolutionnaires nous a conduits au système qui nous régit.

C'est au droit féodal qu'il faut rattacher l'origine de nos droits de mutation. Si le vassal avait sur le fief le domaine utile, c'est-à-dire la jouissance et un certain droit de disposition, variable suivant les époques, le seigneur conservait le domaine direct, qui, entre autres effets, lui valait d'exiger des profits ou de recouvrer le

fief par voie de déshérence ou de commise (1). A la mort du vassal, le fief passait à ses héritiers, à la condition toutefois que ceux-ci fussent capables, — mais en vertu du droit éminent du seigneur, les choses se passaient comme s'il s'agissait d'une nouvelle inféodation. Le seigneur qui était tenu de donner à l'héritier l'investiture ne le faisait que moyennant le payement d'une somme, équivalente d'ordinaire au revenu annuel du fief. « On appelle ce droit de mutation *mortis « causa* : le *relief*, parce que le seigneur relève au profit « du nouveau vassal le fief tombé des mains du premier, « ou le *rachat*, parce que l'héritier achète de nouveau « la concession féodale » (2).

Des règles analogues s'appliquaient à la censive (3), terre roturière qui, à bien des égards, se rapprochait du fief, terre noble, et n'en différait que par sa destination économique : elle tendait à mettre des terres en valeur, tandis que le fief avait surtout un but politique. Le seigneur exigeait pour le fief la foi et l'hommage, — pour la censive des prestations en argent ou en fruits. Il gardait pour celle-ci comme pour celui-là le domaine éminent, et, à la mort du censitaire, l'héritier ne pouvait être mis en possession qu'après avoir été saisi par le Seigneur, qui percevait à cette occasion des droits de mutation analogues à ceux que lui valaient la muta-

(1) Loysel, *Institutes coutumières*, 550 et s.
(°) J. Brissaud, *Cours d'histoire générale du droit français*, p. 713.
(3) Viollet, *Histoire du droit privé*, 695, 729.

tion du fief : ils portaient parfois le même nom de relief ou rachat, quoique leur dénomination la plus fréquente fut celle de double cens (1).

Est-ce en vertu d'une idée de seigneurie directe ou de celle d'un service rendu que l'Etat vint superposer des droits généraux aux droits seigneuriaux, lorsque la période monarchique eut refoulé la période féodale, sans pourtant l'abolir entièrement ? Il paraît plutôt que le fisc royal vit simplement dans les premières taxes d'enregistrement qu'il créa une source de revenus. L'élévation de leurs tarifs donne à cette opinion quelque fondement et ne permet pas de voir dans ces taxes un simple dédommagement des frais faits par l'Etat pour assurer la conservation des actes, leur authenticité, leur publicité et pour prévenir les procès. Ces droits étaient au nombre de trois : le contrôle ou enregistrement des actes par extrait, — l'insinuation ou transcription d'autres actes, — le centième denier (2 .u droit de mutation perçu au profit du roi, en sus des profits féodaux ou censuels acquittés au seigneur. « A « l'occasion de l'insinuation des actes translatifs de pro« priété ou jouissance d'immeubles, fiefs, censive et « même franc-alleux, le greffier percevait 1 0/0 du prix « de ces biens ou de leur estimation. Peu importait que « la mutation, eut lieu par voie de succession *ab in*« *testat*, de testament, de donation entre vifs ou de

(1) J. Brissaud, *op. cit.*, p. 729.
(2) Edit., août 1706.

« vente : le droit était même dû quand il n'y avait point « d'acte écrit (1). »

Si l'on voulait établir une discussion de principe sur l'origine de nos droits modernes et leur filiation directe, on pourrait dire qu'en vertu de leurs caractères, d'une part, et, d'autre part, en vertu de nos conceptions de la propriété individuelle et du rôle de l'Etat, ils semblent beaucoup plutôt correspondre au centième denier qu'aux profits féodaux.

La loi du 19 septembre 1790, relative aux droits d'enregistrement, unifia, en la matière, les règles un peu arbitraires et non concordantes de l'ancien régime, mais en même temps désorganisa l'administration. Elle fut remplacée par la loi du 22 Frimaire an VII, qui, malgré les retouches nombreuses qu'elle a subies au cours du XIX^e^ siècle, est restée jusqu'en 1901 la charte fiscale de notre droit successoral.

Il serait hors de propos d'en faire une analyse détaillée, puisqu'elle n'a plus aujourd'hui qu'un intérêt historique, mais il convient d'en marquer les grandes lignes, puisque nous serons ainsi mieux à même de comprendre la législation contemporaine qui n'est que l'aboutissement des corrections successives apportées aux principes posés en l'an VII.

La loi du 22 Frimaire an VII soumettait à un droit proportionnel toutes les mutations de propriété, d'usu-

(1) J. Brissaud, *op. cit.*, p. 944.

fruit ou de jouissance des biens meubles ou immeubles, opérées par décès, avec les caractéristiques suivantes (1) :

I. — En ce qui concerne l'assiette de l'impôt.

L'impôt atteignait les mutations de tous meubles et immeubles, sauf deux exceptions : la rente française et les valeurs étrangères. La première exemption provenait d'une exagération de l'idée que la rente française a été déclarée franche d'impôts. La seconde se rattachait à l'idée de territorialité de l'impôt qui ne doit porter, pensait-on, que sur des biens français.

II. — En ce qui concerne le tarif.

La loi de Frimaire faisait deux distinctions : 1° Elle distinguait entre les transmissions de meubles et d'immeubles, le tarif étant, en général, pour les meubles du quart de ce qu'il était pour les immeubles. Cette faveur faite aux meubles était, dans la pensée du législateur de l'an VII, compensatrice du principe de la non déduction des dettes, admis par lui ; 2° elle distinguait entre les successions en ligne directe et entre époux, d'une part, qui bénéficiaient d'un tarif de faveur, et les successions en ligne collatérale ou entre non-parents d'autre

(1) Cf. Allix, *Science des Finances*, p. 421.

part, taxées toutes au même tarif de 1 fr. 25 0/0 pour les meubles et de 5 0/0 pour les immeubles.

III. — En ce qui concerne l'évaluation des biens transmis.

Les meubles corporels étaient évalués d'après la déclaration des héritiers. Les rentes perpétuelles ou viagères sur particuliers étaient estimées sur un capital de 20 fois la rente perpétuelle et 10 fois la rente viagère. Quant aux immeubles, on les estimait, au cas de transmission de propriété, à 20 fois le produit ou loyer du bien, et, au cas de transmission d'usufruit, à la moitié de la valeur en pleine propriété, c'est-à-dire qu'on multipliait le produit par 10 au lieu de 20. Au cas de transmission d'une nue-propriété, le droit était le même que s'il y avait eu transmission de la propriété complète.

IV. — En ce qui concerne l'application des droits.

D'après la loi de l'an VII, les droits devaient être perçus sur le montant brut de la succession, c'est-à-dire qu'elle établissait le principe de la non-déduction des dettes.

Au cours du XIXe siècle, diverses dispositions législatives sont venues modifier, compléter ou rectifier les règles posées par la loi de Frimaire. Nous allons les

énumérer, en adoptant le plan choisi pour l'étude de cette loi et en envisageant successivement les quatre points principaux que nous venons de mentionner.

I. — En ce qui concerne l'assiette.

Une loi du 18 mai 1850 st venu soumettre aux droits de mutation les rentes françaises, les fonds publics étrangers et les actions des sociétés étrangères. Elle a été complétée par une série de lois ayant pour objet de faire rentrer toutes les valeurs étrangères dans le cadre de l'impôt, à savoir les lois du 23 juiu 1857, 16 septembre 1871, 30 mars 1872, 29 juin 1872.

II. — En ce qui concerne le tarif.

La loi du 22 Frimaire an VII frappait distinctement les meubles et les immeubles de droits différents, dont la quotité variait encore suivant le degré ou le défaut de parenté des successibles avec le défunt.

Le tarif était ainsi réglé par l'art. 69 de la loi : « à « 0 fr. 25 0/0 : les mutations qui s'effectuent par décès en « propriété ou usufruit de biens meubles en ligne directe ; « à 1 0/0 les mutations de biens immeubles, en propriété « ou usufruit, qui auront lieu par décès en ligne directe ; « à 1 fr. 25 0/0 les mutations en propriété ou usufruit de « biens meubles qui s'effectuent par décès, entre collatéraux et autres personnes non parentes, soit par succession, soit par testament, ou autre acte de libéralité « à cause de mort. Il ne sera dû que la moitié du droit « pour celles qui auront lieu entre époux ; à 2 fr. 50 0/0 « les transmissions de propriété ou d'usufruit de biens « immeubles qui s'effectuent par décès entre époux ; à « 5 0/0 les mutations de biens immeubles en propriété « ou usufruit qui s'effectuent par décès entre collatéraux « et personnes non parentes soit par succession, soit par « testament, ou autre acte de libéralité à cause de « mort. »

Diverses lois sont venues apporter de nouvelles distinctions dans ces divers tarifs. Ce fut d'abord la loi du 28 avril 1816, dont l'art. 53 fixait ainsi le droit de mutation par décès : Pour les mutations entre époux : meubles à 1 fr. 25 0/0 ; — immeubles à 3 0/0 : pour celles qui s'effectuent entre frères et sœurs et autres parents au degré successible : meubles, à 2 fr. 25 0/0 ; immeubles à 5 0/0 ; et pour les mutations entre personnes non parentes : meubles à 3 fr. 50 0/0 ; — immeubles à 7 0/0.

D'autres modifications ont été consacrées par l'art. 33 de la loi du 21 avril 1832, qui tarifie de la manière suivante les mutations par décès, soit par succession, soit par testaments ou autres actes de libéralité à cause de mort ; entre frères et sœurs, oncles et tantes, neveux et nièces : meubles à 3 0/0 ; immeubles à 6,50 0/0 ; entre grands-oncles et grand'tantes, petits-neveux et petites-nièces, cousins germains : meubles à 4 0/0 ; immeubles

à 7 0/0 ; entre parents au delà du 4e degré et jusqu'au douzième ; meubles à 5 0/0 ; immeubles à 8 0/0 ; entre personnes non parentes ; meubles à 6 0/0 ; immeubles à 9 0/0.

Survint la loi du 18 mai 1850, dont l'art. 10 allait faire disparaître toute distinction, au point de vue du tarif entre les meubles et les immeubles. Cet article était ainsi conçu : « Les transmissions de biens meubles à « titre gratuit entre vifs et celles qui s'effectuent par « décès seront assujetties aux diverses quotités de droits « établis pour les transmissions d'immeubles de la même « espèce. »

Lorsque la loi du 9 mars 1891 fut venue réglementer le droit d'usufruit de l'époux survivant, il fut admis que celui-ci ne serait redevable que du droit de 3 0/0 sur l'usufruit qu'il recueillait en vertu de cette loi.

Enfin, la loi du 25 mars 1896, relative aux droits successoraux des enfants naturels, portait dans son article 8 : « L'art. 53 de la loi des 28 avril — 4 mai 1816 est modifié ainsi qu'il suit : l'enfant naturel légalement reconnu, appelé à la succession *ab intestat* ou testamentaire de son auteur, sera considéré quant à la quotité des droits comme enfant légitime. »

De la combinaison de ces différents textes, il résultait que l'impôt de mutation par décès, en vigueur à la veille de la loi de 1901, devait être perçu d'après le tarif suivant, sans qu'il y eut lieu de distinguer entre les meubles et les immeubles :

A) *En ligne directe* (ascendants et descendants ou représentants d'eux, enfants légitimes ou naturels reconnus).

1 0/0.

B) *Entre époux.*

1° Par donation ou testament :

3 0/0.

2° En vertu de la loi du 9 mars 1891 :

3 0/0.

3° Quand l'époux survivant est appelé à défaut de parents au degré successible ou d'enfant naturel :

9 0/0.

C) *En ligne collatérale.*

1° Entre frères, sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces :

6,50 0/0.

2° Entre grands-oncles, grand'tantes, petits-neveux, petites-nièces, cousins germains :

7 0/0.

3° Entre parents au-delà du 4e degré :

8 0/0.

D) *Entre personnes non parentes :*

9 0/0.

III. — En ce qui concerne l'évaluation des biens transmis.

La loi du 18 mai 1850, mentionnée plus haut, ajoute, en ce qui concerne les titres de bourse, qu'ils seront estimés au cours moyen du jour de la transmission.

La loi du 21 juin 1875 s'occupe des meubles corporels et des immeubles ruraux. Pour les premiers, elle enjoint de ne s'attacher à la déclaration des intéressés qu'au cas où il n'existe ni inventaire, ni actes de vente. Pour les immeubles ruraux, on multiplie leur revenu par 25 dans les cas où, pour les autres immeubles, on multiplie par 20.

C'est la loi du 25 février 1901 qui a résolu la grosse question de l'usufruit et de la nue-propriété. Nous l'étudierons au chapitre suivant.

IV. — En ce qui concerne l'application des droits.

C'est encore la loi du 25 février 1901 qui a réalisé la grande réforme du principe de la non-déduction des dettes, mais, avant d'entrer dans l'étude de cette loi, qui est la base du droit successoral actuel, nous tenons à donner une vue d'ensemble de la législation antérieure, en nous attachant à mettre en relief ses caractères essentiels et à critiquer ses deux vices principaux : 1° le calcul de la nue-propriété et de l'usufruit ; 2° la non déduction des dettes.

A) *Calcul de la nue-propriété et de l'usufruit.*

Sur cette grosse question de l'usufruit et de la nue-propriété, la loi de Frimaire comportait deux critiques (1) :

(1) Cf. Allix, *Science des Finances*, p. 424.

1° Quant à l'évaluation de l'usufruit, estimé dans tous les cas à la moitié de la valeur de la pleine propriété, alors qu'en réalité sa valeur est variable suivant l'âge de l'usufruitier et ses chances de survie.

2° Quant aux droits perçus pour la transmission de la nue-propriété, qui étaient les mêmes que s'il se fût agi de la pleine propriété. « Il en résultait que si un « particulier transmettait un bien en pleine propriété à « un successeur, le fisc percevait un droit ; si, au con- « traire, il donnait la nue-propriété du bien à une per- « sonne et l'usufruit à une autre, le fisc percevait un « droit et demi. »

Le procès de cette législation a été fait par M. Monestier, qui, lors de la préparation de la loi de 1901, a ainsi analysé et critiqué le système établi par la loi du 22 Frimaire an VII pour la liquidation des droits de mutation, applicables aux nues-propriétés et usufruits (1).

« D'après la loi du 22 Frimaire an VII, l'usufruit est « évalué à la moitié de la valeur de la propriété, quel « que soit l'âge de l'usufruitier. La nue-propriété « acquitte le même droit que la pleine propriété. Quand « la nue-propriété et l'usufruit sont transmis séparé- « ment, le droit est ainsi perçu sur une valeur égale à « une fois et demie celle de la propriété ; c'est insuffi- « sant quand il est jeune, trop élevé s'il est âgé, puisque

(1) Cf. Rapport Monestier, 31 décembre 1900, Sénat, n° 475, *Journal Officiel*, Doc. parlem., 1900, p. 972.

« la valeur de l'usufruit dépend de sa durée probable, « c'est-à-dire de l'âge du bénéficiaire. Le nu-propriétaire est taxé comme s'il entrait en jouissance immédiate de la pleine-propriété, alors qu'elle est diminuée « pour lui de la valeur de l'usufruit ».

On voit quelle était l'injustice : ne pas tenir compte de la valeur réelle pour le payement des droits. Il a fallu attendre plus d'un siècle pour que se réalisât la réforme depuis longtemps souhaitée et en venir à cette mesure d'équité qui consiste à donner pour base à l'impôt la valeur de l'usufruit, déterminée d'après l'âge de l'usufruitier, et celle de la nue-propriété, établie de façon que les estimations totalisées de ces deux parties de la propriété en reproduisent la valeur.

B) *Non-déduction des dettes.*

Le principe de la non-déduction des dettes était la seconde injustice de la loi de Frimaire, plus criante peut-être encore que la précédente. On avait tenté de le justifier, en prétendant que c'était moins l'enrichissement du contribuable que le fait de la mutation qui était frappé par l'impôt successoral. Nous avons indiqué que cet argument spécieux pouvait se rattacher à l'ancienne conception féodale où le seigneur, relevant le fief au profit de l'héritier du vassal, percevait son droit de relief sur la valeur théorique et nominale du fief, sans avoir à s'inquiéter des dettes : mais il était en

contradiction avec tous les principes du droit nouveau. Notre conception moderne se rattache plutôt à la maxime romaine : *Bona non intelliguntur, nisi deducto ære alieno*, que le droit civil applique, par exemple, pour le calcul de la quotité disponible et de la réserve : il n'y a pas de raison pour qu'elle ne soit pas appliquée aussi par le fisc, d'autant plus que la base même de l'impôt successoral est la valeur du bénéfice réalisé par le contribuable.

Aussi bien, avait-on tenté de défendre par d'autres arguments le principe de la non-déduction des charges. On prétendait qu'elle était pour le fisc une compensation des pertes qu'il subit du chef des dissimulations des valeurs mobilières au porteur, dans les déclarations de succession. Mais il est inique de demander aux uns la compensation de la fraude des autres et de grever de charges plus lourdes un héritier obéré, sous le prétexte que, dans, telle autre succession, l'héritier a dissimulé une partie de l'actif imposable. N'oublions pas que, dans notre conception moderne, l'impôt est une prestation individuelle.

Plus sérieuse était l'explication donnée à la non-déduction des dettes par la crainte de la fraude : « Si les « héritiers sont admis à déduire de l'actif les dettes, ils « en simuleront qui n'auront jamais existé, ils supprimeront les preuves de l'extinction de dettes qui « auront été payées » (1). Voilà la véritable explication

(1) C. Lescœur, *Pourquoi et comment on fraude le fisc*, p. 39.

d'une règle injuste, trop longtemps maintenue. On peut toutefois assurer qu'il est abusif de préjuger partout la fraude et de considérer *à priori* le passif comme supposé. C'est au législateur à établir un système rigoureux de preuves pour entourer de garanties la déduction des dettes, de façon à combattre la fraude et à concilier les intérêts du Trésor avec les exigences de la justice.

Une telle tâche ne va pas sans difficultés et ce sont bien les difficultés auxquelles peut donner lieu la distraction des charges qui ont permis à Dalloz d'écrire bien avant la loi de 1901 : « Quoique le droit de muta« tion ne soit, en principe, qu'un prélèvement sur la « valeur des biens, il y a nécessité de déroger à la « règle : *non sunt bona nisi deducto ære alieno*, par « l'impossibilité de constater le montant des dettes qui « grèvent une succession et par les contestations qui « n'auraient pas manqué de s'élever sur la sincérité des « déclarations à cet égard » (1).

C'est une exagération manifeste que de se laisser ainsi arrêter par des difficultés qui ne sont pas insolubles et sacrifier à la commodité de perception une règle de justice élémentaire. D'autres auteurs partageaient l'opinion de Dalloz et nous voyons Championnière écrire avec assurance : « Il n'est pas présumable « que l'impôt soit jamais assis sur une base moins « injuste. La perception ainsi établie est facile et sanc-

(1) T. XXII, p. 388 et 389.

« tionnée par une longue habitude : elle est supportée « patiemment, comme un accident rare » (1).

Il ne faut pas oublier cependant que les droits de mutation sont perçus sur les valeurs (2). Or la valeur d'une chose s'entend déduction faite du passif qui la grève. D'autre part, pouvait-on concevoir qu'une même succession eut deux valeurs : une civile et une fiscale !

D'ailleurs, ces diverses raisons avaient été mises en avant, dès la discussion de la loi de Frimaire. Au cours de cette discussion devant le Conseil des Cinq-Cents, Jousselin disait : « On ne doit compter la fortune du « défunt qu'après en avoir déduit ses dettes. En vain « pourrait-on représenter les fraudes qui pourraient en « résulter, car à l'égard des meubles, on n'aura égard « qu'aux dettes hypothécaires dont les titres seraient « représentés, avec affirmation que le montant était dû « au jour du décès : et à l'égard des immeubles, en jus« tifiant d'un inventaire en règle.

« N'est-il pas contre toute justice, contre toutes les « règles du pacte social, que l'Etat se trouve seul héri« tier, au préjudice des héritiers légitimes ? Et c'est « cependant ce qui doit arriver chaque fois que le « passif atteint, ou à peu près, le montant de l'actif ».

A cette objection si puissante et si juste (3), Crétet répondait que la règle de la non-déduction du passif,

(1) N° 3043.
(2) L. 22 Frimaire an VII, art. 2.
(3) E. Besson, *La réforme fiscale des successions*, p. 4.

injuste sans doute mais commandée par l'intérêt du Trésor trouverait une compensation ou du moins « un « grand adoucissement » dans l'exemption d'impôts accordée au mobilier des successions. Il alléguait en outre une impossibilité pratique : l'administration n'avait pas le moyen d'asseoir la perception autrement que sur la valeur brute des héritages : dans le système de la déduction, « il faudrait, disait-il, procéder à la liquidation de toute succession contradictoirement entre le fisc et les héritiers, les consommer en frais et en lenteurs par des formes contentieuses, et cela indépendamment du scandale intolérable qu'il y aurait à placer les préposés de la Régie dans un état permanent d'hostilité contre toutes les familles et à les autoriser à pénétrer dans leurs affaires les plus intimes (1) ». Ces raisons n'ont qu'une faible veleur. La compensation prétextée par Crétet en faveur du mobilier était illusoire, puisque la loi de l'an VII frappait les meubles d'un taux réduit sans doute, mais pourtant réel ; et l'argument a perdu toute valeur depuis que la loi du 18 mai 1850 a assimilé, quant à la quotité du tarif, les meubles et les immeubles transmis par voie de succession. La vérité est qu'il fallait subvenir aux besoins du Trésor ; il n'y a pas d'autre explication d'une règle aussi arbitraire.

Dès l'origine, l'application de cette singulière théorie provoqua un vif mouvement de réaction. Sous la Restauration, le baron Louis confia à une commission

(1) Séance du 17 Brumaire an VII.

administrative le soin de rechercher dans quelle mesure il serait possible d'admettre, pour le calcul de l'impôt, la déduction du passif des successions, et cette commission conclut à la déduction du passif hypothécaire.

Mais ce projet élaboré le 10 septembre 1819, n'eut aucune suite. Dix ans plus tard, une ordonnance royale (31 décembre 1828) autorisait dans nos colonies la distraction des charges procédant de titres authentiques. Sous la deuxième République, divers projets furent aussi déposés dans ce sens, notamment par M. Crémieux (15 novembre 1849). Ils n'eurent pas plus de succès que n'en devaient avoir ceux que le second Empire allait étudier.

Depuis l'avènement de la troisième République, les propositions se succédèrent. En 1871, M. Folliet, — en 1877 une commission extra-parlementaire réunie sur l'initiative de M. Léon Say, — en 1883 M. Pieyre, — en 1886, MM. Raoul Duval et Duché, — en 1887, M. Borie s'occupèrent de la question, en tâchant de faire prévaloir la justice fiscale.

Les ministres des finances de 1888 et 1889, MM. Tirard et Rouvier prirent à leur tour l'initiative de projets de lois. Les commissions parlementaires leur étaient favorables. Divers incidents empêchèrent ces mesures d'aboutir, mais on sentait que la réforme mûrissait et ne tarderait pas à être enfin une réalité. Elle allait être consacrée par la loi du 25 février 1901.

CHAPITRE IV

LE SYSTÈME FRANÇAIS ACTUEL

La loi du 25 février 1901 a radicalement modifié la législation préexistante sur les deux points dont nous avons, au chapitre précédent, indiqué la critique, c'est-à-dire la non déduction des dettes et le calcul de l'usufruit et de la propriété. Elle a, en outre, introduit le principe nouveau de la progression des droits. Nous allons étudier successivement ces trois grandes réformes, mais auparavant, il n'est pas inutile de rappeler de quels travaux parlementaires elle fut précédée et de citer quelques-unes des opinions qui furent émises, soit lors de la préparation, soit lors de la discussion de la loi (1).

(1) Voici l'énumération des travaux parlementaires qui précédèrent la réforme du régime fiscal des successions, insérée dans art. 2 à 22 de la loi budgétaire du 25 février 1901.

Chambre des Députés. — 1er Projet Poincaré déposé le 24 juillet 1894 (n° 885), 1er rapport Doumer du 10 novembre 1894 (n° 968).

La réforme du régime fiscal des successions était, ainsi que nous l'avons laissé entendre à la fin du chapitre précédent, à l'ordre du jour des assemblées parlementaires depuis plus de cinquante ans ; mais elle n'est entrée dans une phase décisive qu'à compter du projet de loi déposé le 20 juillet 1894 par M. Poincaré, ministre des finances dans le cabinet présidé par M. Charles

Nouveau projet Poincaré inséré dans le budget modifié de l'exercice 1895 du 10 janvier 1895 (n° 1123), à la suite des observations présentées dans la discussion générale du budget de 1895 (Séances des 1er, 3, 4, 6, 8 décembre 1894. Voir l'exposé des motifs p. 17 à 19, et le dispositif p. 27 à 30). Disjonction votée le 16 mars 1895 sur la demande de M. Ribot, ministre des Finances.

2e Rapport Doumer du 22 octobre 1895 (n° 1553). — Amendements 1 à 21 sur les nos 885 et 968. — Amendements 22 à 43 sur les nos 885, 968 et 1553.

Discussion générale, séances des 9, 12 et 15 novembre 1895. — Discussion des articles, séances des 16, 18, 19, 21 et 22 novembre 1895.

Adoption du projet le 25 novembre 1895.

Sénat. — Dépôt au Sénat le 25 novembre 1895 (n° 21).

Rapport Cordelet, 9 juillet 1896 (n° 171).

1re Délibération, séance du 3 février 1898 et séance du 7 février 1898 (adoption d'un amendement Strauss et Peytral comportant des tarifs gradués).

Démission de la commission, le 8 février 1898, à la suite de l'adoption de l'amendement Strauss.

Nomination d'une nouvelle commission, le 10 février 1898 (*J. Off.* du 11 février 1898).

Rapport supplémentaire Dauphin du 12 juillet 1898 (n° 295).

Adoption en 1re délibération, le 2 mars 1900.

Retrait du projet le 2 juin 1900.

Chambre des Députés. — Nouveau texte inséré dans le projet du budget de 1901.

Dupuy. C'est en réalité ce projet qui, avec ses caractères essentiels, se retrouve dans les articles de la loi ; il posait le principe de la déduction des dettes, modifiait l'assiette des droits de mutation applicables aux nues propriétés et usufruits, substituait,en vue de compenser le dégrèvement provenant de cette double mesure, la progression à la proportionnalité en matière de droits de mutation par décès. Le projet dû à l'initiative de M. Poincaré a été adopté, sous certaines modifications, par la Chambre des Députés le 25 novembre 1895. Déposé au Sénat le 25 du même mois il fit, à la date du 3 juillet 1896, l'objet d'un rapport par lequel M. Cordelet, au nom de la commission chargée de l'examiner, se prononçait contre l'introduction de la progression en matière de droits d'enregistrement et pour le maintien de la proportionnalité. La première délibération fut marquée, au contraire, le 7 février 1898, par l'adoption d'un amendement de M.M. Strauss et Peytral consacrant la progressivité des droits de mutation par décès et, interrompue à la suite de ce vote, elle ne se termina que le 2 mai 1900. Sans attendre la seconde délibération, M. Caillaux, ministre des Finances, provoqua un décret, en date du 2 juin 1900, portant retrait du projet qu'il avait repris dans la loi de finances de 1901.

Dans son exposé des motifs du budget de 1901 en date du 31 mai 1900, M. Caillaux s'est exprimé ainsi :

« Les dispositions que nous vous soumettons ont pour « but d'opérer une réforme qui est réclamée en France

« depuis plus de trois quarts de siècle et qui est réalisée « depuis longtemps dans tous les pays étrangers à peu « près sans exception. Nous avons pensé que cette « réforme pouvait trouver place dans la loi de finances. « Elle est, en effet, d'ordre essentiellement fiscal. « D'autre part, après les discussions approfondies aux- « quelles elle a donné lieu dans les deux Chambres, « elle peut aujourd'hui, sans inconvénients, être sou- « mise aux formalités sommaires de la procédure bud- « gétaire. Le projet que nous avons l'honneur de vous « présenter n'est point en effet, une improvisation finan- « cière. Il est, au contraire, le résultat des travaux « poursuivis pendant de longues années, tant à la « Chambre qu'au Sénat ; il est en complète harmonie « avec les principes admis par les deux assemblées, « notamment en ce qui concerne la *graduation des tarifs « applicables aux transmissions par décès.*

« Mais il nous a paru utile de limiter assez rigoureu- « sement la distraction des charges. Quelque équitable « qu'en soit le principe, nous avons pensé que, sous « peine d'exposer le Trésor à de graves mécomptes, il « était nécessaire d'apporter dans l'application une « extrême prudence. Ainsi les articles 24 à 27 (devenus « les articles 3 à 9) n'autorisent-ils pas, pour la liqui- « dation du droit de succession, la déduction de toutes « les dettes, mais seulement de celles qui résultent de « jugements, d'actes authentiques ou d'actes sous signa- « tures privées, enregistrés trois mois au moins avant

« le décès. Nous reprenons à cet égard le texte proposé « par plusieurs de nos honorables prédécesseurs : « M.M. Rouvier, Burdeau et Poincaré ; nous sommes « persuadés qu'on ne saurait sans témérité aller plus « loin quant à présent ; admettre la déduction du passif « non constaté par acte enregistré, ce serait ouvrir la « porte à des fraudes qu'il serait à peu près impossible « de prévenir et mettre en même temps l'Administra- « tion dans l'obligation de recourir à des moyens de « contrôle que les contribuables supporteraient diffi- « cilement ».

La limitation proposée par M. Caillaux relativement à la déduction du passif aboutissait, en somme, à refuser de déduire les dettes commerciales ; elle n'a pas été admise par les Chambres.

« Le projet du Gouvernement, disait M. Mesureur « dans son rapport à la Chambre des députés en date « du 9 juillet 1900, ne diffère de celui que nous vous « soumettons que sur un point : il repousse la déduc- « tion du passif commercial, comme présentant de « trop grands dangers de fraude.

« M. le ministre des Finances, entendu par votre com- « mission, a fait valoir que la déduction du passif com- « mercial bénéficiera surtout aux gros commerçants qui « ont des livres régulièrement tenus. Les petits com- « merçants qui n'ont pas de comptabilité régulière « continueront à payer sur le passif brut. Il estime donc « qu'on serait en présence d'un aléa redoutable pour le

« Trésor et que, si la commission du budget maintenait « la déduction du passif commercial, il demanderait « des mesures trop rigoureuses pour prévenir les « fraudes ».

Ces objections n'ont pas arrêté les Chambres :

« Limiter la déduction des dettes, a exposé M. Mesu- « reur au nom de la commission du budget, ce serait « enlever à la loi nouvelle son véritable caractère : elle « ne serait plus qu'une réforme bâtarde et constituerait « une réelle iniquité à l'égard d'une certaine catégorie « d'héritiers qui verraient s'accroître les droits qu'ils « ont à payer sans bénéficier de la mesure qui justifie « précisément l'augmentation des tarifs.

« Il est évident, comme le disait déjà M. Poincaré « dans son exposé des motifs de 1894, que l'impôt gradué « ne peut se concevoir en équité que déduction faite du « passif ». Ces principes, il les souligne encore quand il « dit : « qu'il ne songe pas à contester qu'en bonne lo- « gique la déduction du passif devait être complète et « s'étendre aux dettes chirographaires et commerciales » « et plus loin, « qu'asseoir la taxe graduée sur le chiffre « brut de la succession, ce serait fausser à chaque ins- « tant le jeu de la graduation ».

« Il ne nous semble pas nécessaire d'insister longtemps « sur les injustices et les inégalités qui résulteraient de « l'applications d'une loi qui autoriserait la perception « des droits gradués sur l'actif brut d'une succession « commerciale. Un seul exemple, déjà cité, nous suf-

« fira : Si l'on suppose que le fils d'un commerçant re-
« cueille de son père, au décès de celui-ci, une maison
« de commerce établie au capital de 200.000 francs. mais
« dont la valeur est en réalité amoindrie par une suite
« de mauvaises années, ayant constitué uu passif com-
« mercial considérable, en vertu de la non autorisation
« de la déduction des dettes commerciales, il sera taxé
« par l'impôt gradué comme s'il recueillait une grosse
« succession alors qu'il ne recueillera peut-être que
« bien peu de chose. Quand bien même il ne lui resterait
« après le payement du passif que 10.000 francs net,
« il devra payer les droits comme s'il héritait de
« 200.000 francs, c'est-à-dire, selon le projet, 2 0/0 du
« capital, autrement dit le fisc lui prendra 4.000 francs.
« S'il était autorisé à déduire les dettes, il ne devrait
« payer qu'au taux des petites successions, c'est-à-
« dire 1,25 0/0 sur son héritage réel de 10.000 francs,
« soit au total 125 francs.

La déduction du passif a donc été rendue plus large que ne le voulait le Gouvernement, mais elle a été entourée de précautions multiples destinées à raréfier la fraude autant que possible.

La modification apportée au mode de liquidation des droits de mutation afférents aux nues-propriétés et usufruits a été inspirée, comme la déduction du passif, par une pensée d'équité.

Après s'être élevé contre le principe de la non distraction des charges consacré par la loi du 22 Frimaire

an VII, M. Monestier, dans son rapport au Sénat du 31 décembre, 1900 disait :

« Un second vice des taxtes en vigueur consiste dans le
« mode d'évaluation de la nue-propriété et de l'usufruit :
« Pour les successions où la propriété est démembrée
« en ces deux éléments, le total de l'impôt successoral
« est supérieur de moitié à celui de la même propriété
« restée indivise.
« Soutenir un système aussi contraire à l'équité équi-
« vaudrait à dire que les deux parties d'un objet ont plus
« de poids que l'objet lui-même. »

Le système nouveau a été résumé en ces termes par M. Mesureur, dans son rapport du 9 juillet 1900 :

« Désormais, à l'époque de la mutation, la valeur des
« deux éléments qui composent une propriété dé-
« membrée, c'est-à-dire, d'une part, la nue-propriété,
« et, de l'autre, l'usufruit, sera déterminée distincte-
« ment, suivant un barême fondé sur l'âge de l'usufrui-
« tier, et l'impôt sera liquidé sur la valeur actuelle et
« respective de chacun de ces éléments. »

L'application d'un tarif progressif en matière de droits de mutation par décès a donné lieu, au sein des deux Chambres, à d'amples débats sur la question de principe. Quant au ministre des finances, M. Caillaux, il ne s'est livré à aucune argumentation à cet égard dans son exposé des motifs du 31 mai 1900 ; il n'a même pas prononcé le mot de *progression*, qu'il a remplacé par celui de *graduation*.

Y a-t-il une différence théorique entre la progression et la graduation ? Dans son rapport du 31 décembre 1900, M. Monestier commence par résoudre cette question négativement : « Puisque cette loi, dit-il, doit se suffire « à elle-même, il faut relever le taux de l'impôt. Il doit « être majoré proportionnellement ou d'une façon diffé- « rentielle. Dans ce dernier cas, on peut adopter soit des « tarifs gradués, c'est-à-dire à progression modérée et « limitée, soit des tarifs à progression accentuée et plus « ascendante ». La seule distinction entre la progression et la graduation consisterait donc, d'après cette formule, dans une question de plus ou de moins.

« Graduation et progression, a expliqué le rapporteur « de la commission des finances, visent deux tarifica- « tions analogues mais non identiques, puisque le pre- « mier de ces mots est intentionnellement employé pour « désigner une progression modérée, acceptée par bien « des esprits qui s'élèveraient énergiquement contre une « progression excessive.

« Les tarifs gradués permettent de soulager les petites « successions, de taxer peu les moyennes et d'atteindre « pleinement les importantes.

« Leur objet est de répartir équitablement les charges « résultant de la réforme tout en maintenant à l'impôt « son caractère de prélèvement de ressources en vue de « la participation aux dépenses publiques.

« La graduation est nettement dissemblable de la pro- « gression collectiviste ou communiste, ayant pour but

« de créer un instrument de spoliation et de nivellement « des fortunes en confisquant les biens sous le nom « trompeur d'impôt.

« Les tarifs gradués laissent à chacun la garantie du « fruit de son travail : après avoir économisé pour assurer « son existence jusqu'à la fin de ses jours, chaque citoyen « continue à avoir intérêt à travailler pour ceux qu'il « laissera après lui.

« Les nécessaires principes sont complètement res- « pectés tout en assurant l'équivalence des sacrifices « demandés par l'impôt aux grandes et petites succes- « sions ; celles-là supportant aussi facilement un prélè- « vement majoré à 2,50 0/0, par exemple, que celles-ci « une taxe réduite à 1 0/0 ».

Le dernier argument tiré de l'équivalence des sacrifices imposés par des droits dont le taux croît avec l'importance des successions, est la justification même de l'impôt progressif.

Après ces considérations préliminaires, il convient de reprendre le texte même de la loi du 25 février 1901 et d'en dégager les principes nouveaux, en les rangeant, pour la clarté de l'exposition sous les trois chefs dont elle a consacré la réforme :

1° L'introduction du tarif progressif ;

2° La déduction des dettes ;

3° Le calcul de la nue-propriété et de l'usufruit.

I. — Tarif progressif de la loi de 1901.

L'art. 2 de la loi du 25 février 1901 s'exprime ainsi : « Les droits de mutation par décès de biens, meubles ou « immeubles, seront liquidés sur la part nette recueillie « par chaque ayant droit. Ils sont perçus, sans addition « d'aucun décime, pour chacune des fractions de cette « part, suivant les tarifs portés au tableau ci-après : (voir tableau page suivante).

L'art. 19 de la même loi soumettait à un droit fixe de 9 0/0 les legs faits à certains établissements dans un but d'assistance. C'est au Conseil d'Etat ou au Préfet qu'il appartient de statuer sur le caractère de bienfaisance de la disposition, en même temps qu'est accordée l'autorisation. Les personnes morales qui reçoivent un legs n'ayant pas un caractère charitable sont soumises au tarif progressif prévu pour les personnes non parentes. Il y a donc pour ces personnes morales une aggravation considérable des charges que la législation antérieure faisait peser sur elles.

II. — Déduction des dettes.

D'après la nouvelle loi, les droits de mutation sont liquidés sur la part nette recueillie par chaque héritier et déclarée par lui.

Ainsi, toutes les dettes doivent être déduites, à la con-

Indication des degrés de parenté	Taux applicables à la fraction de part nette comprise entre							
	1 et 2.000	2.001 et 10.000	10.001 et 50.000	50.001 et 100.000	100.001 et 250.000	250.001 et 500.000	500.001 et 1.000.000	Au-dessus de 1.000.000
	%	%	%	%	%	%	%	%
1° Ligne directe	1	1,25	1,50	1,75	2	2,50	2,50	2,50
2° Entre époux	3,75	4	4,50	5	5,50	6	6,50	7
3° Entre frères et sœurs	8,50	9	9,50	10	10,50	11	11,50	12
4° Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	10	10,50	11	11,50	12	12,50	13	13,50
5° Entre grands oncles ou grand' tantes, petits neveux ou petites nièces et entre cousins germains	12	12,50	13	13,50	14	14,50	15	15,50
6° Entre parents aux 5e et 6e degrés	14	14,50	15	15,50	16	16,50	17	17,50
7° Entre parents au-delà du 6e degré et entre personnes non parentes	15	15 50	16	16,50	17	17,50	18	18,50

dition que leur existence puisse être prouvée par les moyens et de la manière prescrits par la loi. La loi admet comme modes de preuves tous titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt : actes authentiques, jugements, actes sous signature privée, livres de commerce du défunt pour les dettes commerciales. Sont seules exceptées de cette mesure les dettes pour lesquelles la fraude ne pourrait être évitée.

Ces dettes suspectes, dont la déduction n'est pas admise, sont au nombre de 6 catégories :

1° Les dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession, à moins qu'il ne soit produit une attestation du créancier en certifiant l'existence à cette époque, dans certaines formes et suivant certaines règles.

2° Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou des personnes interposées. Sont réputées personnes interposées, les personnes désignées dans les art. 911 (dernier alinéa) et 1.100 du Code civil : néanmoins, lorsque la dette aura été consentie par un acte authentique ou par un acte sous seings privés, ayant date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès d'une des parties contractantes, les héritiers, donataires et légataires, et les personnes réputées interposées auront le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession.

3° Les dettes reconnues par testament ;

4° Les dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois, à moins qu'il ne s'agisse d'une dette non échue et que l'existence n'en soit attestée par le créancier dans certaines formes ; si l'inscription n'est pas périmée, mais si le chiffre en a été réduit, l'excédent sera seul déduit, s'il y a lieu ;

5° Les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, à moins qu'ils n'aient été rendus exécutoires en France ; celles qui sont hypothéquées exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger ; celles enfin qui grèvent des successions d'étrangers, à moins qu'elles n'aient été contractées en France et envers des Français ou envers des sociétés et des compagnies étrangères, ayant une succursale en France ;

6° Les dettes en capital et intérêts pour lesquelles le délai de prescription est accompli, à moins qu'il ne soit justifié que la prescription a été interrompue.

Ces diverses prescriptions font l'objet de l'art. 7 de la loi de la loi de 1901.

III. — Calcul de la pleine-propriété, de la nue-propriété et de l'usufruit.

A) *Pleine propriété.*

a) Pour la valeur de la *propriété* des biens *meubles*, on s'attache en principe, d'après l'art. 11 de la la loi de 1901 :

1° A l'estimation contenue dans les inventaires ou autres actes passés dans les deux années du décès.

2° Au prix exprimé dans les actes de vente, lorsque cette vente a lieu publiquement et dans les deux années qui suivent le décès.

3° A défaut d'inventaire ou d'actes de vente on prend pour base 33 0/0 de l'évaluation faite dans les polices d'assurances en cours au jour du décès et souscrites par le défunt ou ses auteurs moins de cinq ans avant l'ouverture de la succession, sauf preuve contraire.

Si ces diverses bases d'évaluation ne permettent pas à l'administration de faire la liquidation, l'administration contrôle la *déclaration estimative des parties* par tous les autres moyens, et, en cas d'insuffisance, exige un droit en sus.

b) La valeur de la *pleine propriété* des biens immeubles est calculée en principe (art. 12 de la loi de 1901) d'après la déclaration faite par les parties du *revenu* de l'immeuble. Pour le capital imposable, on multiplie le revenu déclaré par 25, s'il s'agit d'immeubles ruraux, et par 20, s'il s'agit d'immeubles urbains. L'administration a le droit de liquider le droit sur la valeur vénale, en ce qui concerne les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu.

B) *Nue-propriété et usufruit.*

En cas d'usufruit et de nue-propriété, la valeur de l'un et de l'autre est déterminée pour la liquidation des droits de mutation d'après l'âge de l'usufruitier.

1° Si l'usufruitier a moins de 20 ans révolus, l'usufruit est estimé aux sept dixièmes de la propriété entière ;

2° Si l'usufruitier a plus de 20 ans révolus et moins de 70 ans, cette proportion est diminuée pour l'usufruit et augmentée pour la nue-propriété, d'un dixième par chaque période de dix ans, sans fraction ;

3° A partir de 70 ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée à un dixième pour l'usufruit et à neuf dixièmes pour la nue-propriété.

4° Au cas où l'usufruit aurait pour durée non pas la vie de l'usufruitier, mais une durée fixe, l'usufruit est estimé aux deux dixièmes de la valeur de la propriété entière, pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier.

Il n'est rien dû pour la réunion de l'usufruit à la propriété, lorsque cette réunion a lieu par le décès de l'usufruitier ou à l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit.

Tel était et tel reste encore dans ses grandes lignes le régime adopté par la loi du 25 février 1901. Des réformes successives que nous allons passer en revue sont venues en préciser et en aggraver certaines dispositions. Pour établir quelque clarté dans cette étude, nous allons ranger ces innovations sous trois chefs concernant respectivement :

1° La variation des tarifs et la différenciation des héritiers;

2° L'évaluation des biens;

3° La perception de l'impôt.

I. — Variation des tarifs et différenciation des héritiers.

Au cours de la discussion du budget de 1902, M. Klotz fit voter à la Chambre un amendement ainsi conçu : « Lorsque la part nette recueillie par chaque « ayant droit sera supérieure à 1 million, le montant « des droits sera majoré d'un douzième, à 2 millions « d'un dixième, à 3 millions d'un huitième, à 5 millions « d'un quart, à 10 millions d'un demi, à 20 millions du « double, à 50 millions du double et demi à 100 mil- « lions du triple. » On arrivait ainsi à des taux de 52, 58, 60, 72 0/0.

La commission du Sénat proposa la disjonction, qui fut repoussée. Le ministre et la commission se rallièrent alors à l'amendement Pauliat (1), qui, adopté, devint l'article 10 de la loi du 30 mars 1902.

L'article 10 continuait la progression jusqu'à 50 millions, avec, comme chiffres extrêmes, 5 0/0 en ligne directe, 14 0/0 entre frères et sœurs, 20, 50 0/0 au delà du 6e degré et entre non-parents. Voici quel était d'ailleurs le texte même de l'article :

« Les droits de mutation par décès, tels qu'ils sont « établis par l'art. 2 de la loi du 25 février 1901 sont « fixés aux taxes ci-après, lorsque la part nette recueillie « par chaque ayant droit est supérieure à 1 million.

(1) 26 mars 1902. *Journal Officiel*, 27 mars, p. 658, 664.

Indication des degrés de parenté	Taux applicable à la fraction de part nette comprise entre				
	1.000.000 et 2.000.000	2.000.001 et 5.000.000	5.000.001 et 10.000.000	10.000.001 et 50.000.000	Au delà de 50.000.000
	%	%	%	%	%
1° Ligne directe	3	3,50	4	4,50	5
2° Entre époux	7	7,50	8	8,50	9
3° Entre frères et sœurs	12	12,50	13	13,50	14
4° Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	13,50	14	14,50	15	14,50
5° Entre grands oncles ou grand' tantes et petits neveux et petites nièces et entre cousins germains	15,50	16	16,50	17	17,50
6° Entre parents aux 5e et 6e degrés	17,50	18	18,50	19	19,50
7° Entre parents au-delà du 6e degré et entre personnes non parentes	18,50	19	19,50	20	20,50

Le projet de budget pour 1907 proposait d'augmenter les tarifs de 30 0/0 pour chaque part supérieure à 10.000 francs. On arrivait ainsi à des taux de 15 0/0 entre oncle et neveu, 17 0/0 entre cousins germains, 27 0/0 entre parents éloignés. A ces tarifs devait s'ajouter un décime à percevoir pendant 12 années. La proposition fut repoussée par la commission du budget de la Chambre, sur rapport de M. Mougeot.

En 1908, la commission du budget de la Chambre proposa une élévation des droits de succession (1), mais, au cours de la discussion, la disjonction fut demandée par M. Caillaux, ministre des Finances et prononcée par la Chambre (2).

L'année suivante, M. Caillaux, dans son projet du 18 juin 1909 (3), proposa l'établissement d'un impôt sur le capital, payable au moment où le fait du décès de son possesseur en révèlerait le montant, mais, un changement de ministère ayant eu lieu le 24 juillet 1909, ce projet ne put venir en discussion. Le nouveau ministre des finances, M. Cochery voulait recourir à une augmentation des droits de succession (4). Il proposait

(1) V. rapport général Doumer à la Chambre, 1er juillet 1908. *Journal officiel. Doc. parl.*, octobre 1908, p. 692.

(2) Chambre des Députés, 27 novembre 1907. *Journal Officiel*, 28 novembre. *Déb. parlem.*, p. 2691.

(3) Ch. des Députés, *Journal officiel*. — *Annexes* 2570, p. 570.

(4) Cf. lettre de M. Cochery, ministre des Finances, au président de la commission du budget, contenant les nouvelles propositions du Gouvernement, 15 septembre 1909. *Journal Officiel*, 3 mai 1910. *Annexes* 2770, p. 1520.

diverses mesures qui furent adoptées par la commission du budget (1), à l'exception de celles qui tendaient à frapper du tarif en vigueur entre étrangers tout ce qui excèderait la part héréditaire. Les réformes proposées faisaient l'objet des art. 10 et 11 du projet.

L'article 10 réalisait trois réformes : 1° il relevait les tarifs : 2° dans la ligne directe, il remplaçait le tarif unique par trois tarifs gradués ; 3° dans la ligne collatérale, il assimilait aux étrangers les parents au-delà du 4e degré.

L'article 11 était ainsi conçu : « Lorsqu'une personne ne laissera à son décès qu'un seul enfant ou descendant, les droits applicables, d'après l'article précédent à la part successorale nette revenant à chacun des héritiers seront augmentés de 50 0/0.

« Lorsqu'une personne ne laissera à son décès que deux enfants vivants ou représentés, les droits applicables d'après les tarifs de l'article précédent à la part successorale nette revenant à chacun de ces héritiers seront augmentés de 20 0/0 ».

L'article 10 fut adopté, malgré une vive opposition du Sénat. Quant à l'article 11, il fut disjoint et les réformes proposées par lui furent ajournées.

Désormais les tarifs successoraux étaient calculés sur les taux suivants :

(1) Cf. rapport général Doumer. — *Journal officiel*. Annexes 2770, p. 1401.

Indication des degrés de parenté	Tarif applicable à la fraction de part nette comprise entre											
	1 et 2.000	2.001 et 10.000	10.001 et 50.000	50.001 et 100.000	100.001 et 250.000	250.001 et 500.000	500.001 et 1.000.000	1.000.001 et 2.000.000	2.000.001 et 5.000.000	5.000.001 et 10.000.000	10.000.001 et 50.000.000	Au-delà de 50.000.000
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
1° En ligne directe au 1er degré.....	1	1,50	2	2,50	3	3,50	4	4,50	5	5,50	6	6,50
2° En ligne directe au 2e degré.....	1,50	2	2,50	3	3,50	4	4,50	5	5,50	6	6,50	7
3° En ligne directe au delà du 2e degré...	2	2,50	3	3,50	4	4,50	5	5,50	6	6,50	7	7,50
4° Entre époux	4	4,75	5,50	6,25	7	7,75	8,50	9,25	10	10,75	11,50	12,25
5° Entre frères et sœurs.....	10	10,75	11,50	12,25	13	13,75	14,50	15,25	16	16,75	17,50	18,25
6° Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
7° Entre grands oncles ou grand'tantes, petits neveux ou petites nièces ou entre cousins germains.....	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26
8° Entre parents au-delà du 4e degré et entre non-parents	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29

Ainsi la loi du 8 avril 1910 établit deux modifications importantes :

1° Elle relevait considérablement les tarifs dans le sens d'une progression plus rapide.

2° Elle accentuait « la différence de traitement appli-« quée aux différents héritiers d'après leur degré de « parenté avec le défunt. Mais en même temps, elle « assimilait au point de vue fiscal les parents à partir « 4e degré à des étrangers ; on revenait presque, de « cette façon, après un mouvement de révolution « complet, à la conception de la loi de Frimaire qui ne « distinguait que deux classes d'héritiers : d'une part, « les héritiers en ligne directe et d'autre part, tous les « autres héritiers, collatéraux et étrangers » (1).

Lors de la discussion du budget de 1910, M. Cochery avait promis à M. Messimy de reprendre l'année suivante sa proposition relative à la majoration des droits pour les héritages allant à un enfant unique ou à deux enfants. Il fit plus : il proposa une complète révision de tarifs ; les revisions devaient porter sur trois points :

1° Lorsque la succession échoit à des enfants ou des descendants, l'actif net recueilli par l'enfant ou arrière-petit-enfant unique est frappé d'une majoration de taxe de 50 0/0 et la part nette recueillie soit par deux descendants, issus d'un enfant unique précédé, soit par

(1) A. Dupeyron, *L'impôt sur les successions*, p. 102.

deux enfants vivants ou représentés est frappée d'une majoration de tarif de 20 0/0.

2° Les successions échues à un ascendant sont soumises à une majoration de tarifs égale à celle qui atteint les successions échues à deux enfants ou descendants (20 0/0).

3° En ce qui concerne les successions échues à un seul héritier, à un seul légataire universel ou à un seul *donataire universel*, à l'exception des ascendants ou descendants et du conjoint survivant, le tarif est majoré d'une somme égale à la moitié des droits afférents aux successions en ligne directe au premier degré.

Ces diverses dispositions, groupées dans les art. 9, 10 et 11 du projet de la Chambre furent votées le 8 avril 1911 par la Chambre des députés. Le Sénat les écarta dans sa séance du 6 juillet 1911 et la Chambre renonça à son tour à majorer les tarifs, le 10 juillet 1911.

Dans le projet de discussion du budget de 1912, M. Klotz, ministre des finances proposait de nouveau une majoration du droit de succession en ligne directe, lorsque le défunt laisserait moins de trois enfants. La commission du budget avait adopté le principe et la Chambre l'admit à son tour. Transmis au Sénat, avec avis favorable de la commission des finances, la proposition d'augmentation des droits de succession fut repoussée, à la suite d'une discussion assez vive, à laquelle prirent part MM. Martinet, Touron et Aimond (1).

(1) Séance du 3 juin 1912.

Pour couvrir les dépenses militaires votées en 1913, le Gouvernement proposa à la Chambre une série de mesures dont une seule fut retenue par la commission du budget, — celle qui portait création d'un impôt national sur le revenu.

Parmi les propositions du Gouvernement (1) figurait une augmentation des droits de succession. On proposait de frapper d'une surtaxe de 15 0/0 les successions échues à un seul enfant ou descendant et d'une surtaxe de 20 0/0 celles échues à deux descendants issus de l'enfant unique ou à deux enfants vivants ou représentés ; — d'appliquer aux successions recueillies par un seul héritier, donataire universel ou légataire universel autre qu'un ascendant, les nouveaux tarifs votés par la Chambre dans le budget de 1913 et écartés par le Sénat, de frapper du décime les droits de mutation par décès qui y échappent actuellement. Les aggravations de tarifs et le décime n'auraient pas été applicables aux deux premières tranches de part successorale qui vont de 1 à 2.000 francs et de 2.001 à 10.000 francs.

La commission du budget, ainsi que nous l'avons dit, n'admit pas ces propositions qu'elle avait écartées pour l'équilibre du budget de 1913.

C'est la loi de finances du 31 décembre 1917 (2) qui devait réaliser les réformes dont s'étaient préoccupées

(1) Chambre des Députés, année 1913. *Annexe* n° 3020.
(2) Cf. *Lois nouvelles* 1918, 3e partie, p. 33.

les assemblées législatives, depuis plusieurs années, sans réussir à les faire triompher. La loi nouvelle (1) reprend plusieurs des anciennes idées discutées jusque-là et se caractérise par les deux traits suivants :

1° Elle augmente les tarifs précédemment en vigueur;

2° Elle crée un impôt nouveau sur les successions.

A. Nous ne saurions mieux faire que de reproduire l'article 11 de la loi qui rappelle les aggravations successives apportées au tarif primitivement fixé prr la loi du 25 février 1901. On pourra juger, en comparant les quatre tableaux de 1901, de 1902, de 1910 et de 1918 quel a été l'accroissement des prétentions du fisc.

Art. 11. — « Les droits de mutation par décès établis par l'art. 2 de la loi de finances du 25 février 1901, l'art. 10 de la loi de finances du 30 mars 1902 et l'art. 10 de la loi de finances du 8 avril 1910 sont fixées au taux ci-après, sans addition d'aucun décime pour la part nette recueillie par chaque ayant droit : (voir tableau page suivante).

Pour atténuer cette aggravation nouvelle, les art. 12 et 13 édictent deux dispositions, en faveur soit des petites successions, soit des familles nombreuses.

Art. 12. — « Les taux des droits de mutation antérieurs à la présente loi sont maintenus à l'égard des fractions de parts nettes comprises entre 1 franc et

(1) Cf. parmi les travaux préparatoires, le rapport de M. Landry sur les successions et donations.

Indication des degrés de parenté	Taxe applicable à la fraction de part nette comprise entre												
	1 et 2.000	2.001 et 10.000	10.001 et 50.000	50.001 et 100.000	100.001 et 250.000	250.001 et 500.000	500.001 et 1.000 000	1.000.001 et 2.000.000	2.000.001 et 5.000.000	5.000.001 et 10.000.000	10.000.001 et 50.000.000	Au delà de 50.000.000
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Ligne directe descendante au 1er degré...	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Ligne directe descendante au 2e degré....	1,50	2,50	3,50	4,50	5,50	6,50	7,50	8,50	9,50	10,50	11,50	12,50
Ligne directe descendante au delà du 2e degré.....	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Ligne directe ascendante au 1er degré.....	2,50	3,50	4,50	5,50	6,50	7,50	8,50	9,50	10,50	11,50	12,50	13,50
Ligne directe ascendante au 2e degré.....	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Ligne directe ascendanteau delà du 2e degré	3,50	4,50	5,50	6,50	7,50	8,50	9,50	10,50	11,50	12,50	13,50	14,50
Entre époux	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Entre frères et sœurs	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26
Entre grands oncles ou grand'tantes et petits neveux ou petites nièces et entre cousins germains.....	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
Entre parents au-delà du 4e degré et entre personnes non-parentes.....	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36

10.000 francs, si le montant total de la succession ne dépasse pas 25.000 francs. »

Art. 13. — « Lorsqu'un héritier, donataire ou légataire aura quatre enfants ou plus vivants au moment de l'ouverture des droits à succession, les droits à percevoir, en vertu de l'art. 11 ci-dessus seront diminués de 10 0/0 pour chaque enfant, en sus du troisième, sans que la réduction totale puisse excéder 50 0/0. »

B. Mais la grande réforme apportée par la loi du 31 décembre 1917 est la création d'un impôt sur le *capital net global* de la succession. C'est ainsi en effet que l'on doit appeler l'impôt établi par l'art. 10, qui considère en eux-mêmes l'ensemble des capitaux dont l'existence est révélée à l'occasion d'une déclaration de succession et effectue sur cette masse totale un prélèvement. C'est un impôt sur le capital, perçu au moment où, par suite du décès de son possesseur, il passe en d'autres mains. Cet impôt est distinct de celui qui frappe les mutations par décès.

Nous pouvons cependant le mentionner à cette place, puisqu'il présente des caractères analogues à ceux de la taxe successorale, en ce sens qu'il est progressif à un double point de vue, le taux variant suivant l'importance de l'actif successoral divisé en tranches, et suivant le nombre d'enfants laissés par le défunt.

Cette question du nombre des enfants a préoccupé le législateur dont un des buts était d'encourager la natalité. La nouvelle taxe, en effet, ne frappe pas toutes les

successions. Elle n'est perçue que sur les successions où le défunt ne laisse pas au moins quatre enfants vivants ou représentés. Il sera tenu compte, cependant des enfants morts victimes de la guerre (1).

Dans cette limite, c'est-à-dire au-dessous de quatre enfants laissés par le défunt, la taxe s'applique à toutes les successions, quel que soit leur chiffre, petit ou grand (2).

D'après l'art. 10, elle est fixée ainsi qu'il suit, sans addition d'aucuns décimes (voir tableau page suivante).

Cette idée de frapper le capital, à l'occasion d'une mutation par décès, n'était pas nouvelle. Plusieurs projets avaient été déposés dans ce sens par le Gouvernement lui-même, lors de la préparation des différents budgets. Jusque-là ils avaient été écartés. Il convient de les mentionner dans une étude générale sur les successions, mais nous préférons en renvoyer l'analyse au chapitra VII qui est spécialement consacré à l'étude des projets de réforme déposés jusqu'à ce jour.

(1) Un amendement Lafon, tendant à tenir compte des enfants ayant vécu a été écarté (Chambre, 21 décembre), *Journal officiel*, p. 3419.

(2) Un amendement Brizon, visant à ne pas imposer les successions de 1 à 2.000 francs a été écarté (Chambre, 21 décembre), *Journal officiel*, p. 3422.

Tarif applicable à la fraction comprise entre	Nombre d'enfants laissés par le défunt			
	Trois enfants vivants ou représentés	Deux enfants vivants ou représentés	Un enfant vivant ou représenté	Point d'enfant vivant ni représenté
	%	%	%	%
1 et 2.000 francs	0,25	0,50	1	2
2.001 et 10.000 francs	0,50	1	2	4
10.001 et 50.000 francs	0,75	1,50	3	6
50.001 et 100.000 francs	1	2	4	8
100.001 et 250.000 francs	1,25	2,50	5	10
250.001 et 500.000 francs	1,50	3	6	12
5.000.001 et 1.000.000 francs.....	1,75	3,50	7	14
1.000.001 et 2.000.000 francs.....	2	4	8	16
2.000.001 et 5.000.000 francs.....	2,25	4,50	9	18
5.000.001 et 10.000.000 francs.....	2,50	5	10	20
10.000.001 et 50.000.000 francs....	2,75	5,50	11	22
Au-delà de 50.000.000 de francs...	3	6	12	24

II. — Evaluation des biens.

En vertu de l'art. 7 de la loi de finances du 26 décembre 1908, la base d'estimation de la valeur des immeubles bâtis non loués, autres que les usines sera établie par l'Administration, à défaut de l'ail écrit, d'après les estimations faites par l'Administration des contributions directes, conformément à l'art. 34 de la loi du 8 août 1885 pour l'assiette de la contribution foncière des propriétés bâties. Cela ne constituera d'ailleurs qu'une base subsidiaire, le prix des baux restant la base légale d'évaluation (1).

Mais la plus sérieuse réforme du mode d'évaluation des biens est due à la loi toute récente du 27 mai 1918 (2).

La législation jusque-là existante aboutissait à des inégalités choquantes : autant d'immeubles, autant de modes de transmission, autant de procédés d'évaluation. M. Balitrand a montré dans son rapport les injustices de ce système. « Il faut considérer, dit-il, que la valeur vénale n'est pas nécessairement et exclusivement fonction du revenu ; bien d'autres éléments, tels

(1) Cf, rapport général Poincaré, *Journal officiel*, 14 janvier 1908. *Annexes*, p. 221.

(2) *Lois nouvelles*, 1918, 3e partie, p. 409 et s. — Cf. les travaux préparatoires de la loi. Ch. des Députés : propos, de M. Bergeon ; dépôt 15 janvier 1918 ; rapport de M. Balitrand, 22 mars. — Ch. des Députés : art. 18 à 23 disjoints du projet adopté par le Sénat le 19 mars relatif aux fraudes fiscales : adoption 5 avril. — Sénat, transmission 5 avril : rapport de M. Guillier, 11 avril : adoption, 14 mai.

que la situation de l'immeuble, son état d'entretien, sa vétusté, la qualité de sa construction, etc., interviennent dans la détermination de cette valeur. La législation actuelle ne tenant aucun compte de ces divers éléments, qui sont cependant essentiels et prépondérants pour l'acquéreur ou le vendeur d'un immeuble, il s'ensuit que la majoration artificielle résultant de la capitalisation du revenu brut excède souvent de beaucoup 25 0/0 et atteint parfois 50 0/0, 100 0/0 ou même davantage, avec cette circonstance aggravante que ce sont les immeubles à petits loyers, mal situés, mal bâtis, d'entretien onéreux, c'est-à-dire ceux qui ont le moins de valeur, qui sont le plus lourdement frappés (1). »

Cette injustice fiscale devenait intolérable avec les taux actuels des taxes successorales : on aboutirait à une véritable confiscation, le prix d'adjudication ne devant pas souvent suffire à acquitter les droits.

A ce mode d'évaluation la loi du 27 mai 1918 substitue un principe tout nouveau : ce sera désormais la valeur vénale réelle de l'immeuble, transmis à titre gratuit ou échangé, telle qu'elle résulte de la déclaration estimative des parties et telle qu'elle est à la date de la transmission.

Ainsi, le nouveau mode d'évaluation repose sur le principe de la déclaration contrôlée : l'héritier, dans sa déclaration de succession, déclarera lui-même la valeur

(1) Chambre, 1918, n° 4319.

des immeubles légués, sauf au fisc à contrôler cette déclaration, qui d'ailleurs s'applique à tous les immeubles, bâtis ou non bâtis, ruraux ou urbains. Le seul correctif qui soit apporté au principe vise le cas, où dans l'année qui précède ou qui suit la mutation d'un immeuble, celui-ci fait l'objet d'une adjudication publique. Les droits sont alors calculés sur le prix de l'adjudication « à moins, dit l'art. 2, qu'il ne soit justifié d'une « modification de la valeur de l'immeuble, survenue « entre l'adjudication et le fait qui aura donné lieu à la « perception des droits. »

L'art. 5 établi une sorte d'échelle des sanctions, basée sur la présomption de bonne ou de mauvaise foi de la part des contribuables. Les écarts inférieurs à 1/10e sont exempts de toute pénalité ; c'est la marge normale des divergences d'appréciation. Le § 2 prévoit des sanctions atténuées pour le cas ou l'écart, supérieur à un dixième, est inférieur à un cinquième, parce qu'un tel écart est encore compatible avec la bonne foi du contribuable et qu'il peut être le résultat non d'une dissimulation délibérée, mais d'une erreur involontaire d'appréciation. Enfin le § 3 applique la totalité des sanctions aux écarts supérieurs à un cinquième, parce qu'ils doivent être présumés exclusifs de bonne foi.

Ainsi qu'il apparaît, ces dispositions sont destinées à mettre fin à un mode d'évaluation souverainement injuste et arbitraire et constituent par suite, non seulement un progrès et une amélioration, mais « une réforme

« fiscale véritable », ainsi que l'écrivait *Le Temps*, (1) en signalant la loi nouvelle et en en précisent la portée.

III. — Perception de l'impôt.

Depuis la loi du 25 février 1901, diverses mesures ont été adoptées, en ce qui concerne le payement des droits, On peut ranger ces mesures en deux séries : *a*) les unes en faveur du contribuable, — *b*) les autres en faveur du fisc.

a) *En faveur du contribuable.*

C'est d'abord l'art. 11 de la loi du 30 mars 1902 qui décide que le droit de mutation par décès suivra les sommes de franc en franc, lorsqu'il s'agira de parts nettes ne dépassant pas 500 francs. Auparavant, on les suivait de 20 francs en 20 francs, d'après l'art. 2 de la loi du 27 ventose an IX.

C'est ensuite l'art. 7 de la loi du 13 juillet 1911 qui donne aux héritiers la faculté de se libérer par versements semestriels pouvant aller jusqu'à six. Cet article dû à l'initiative parlementaire, avait fait l'objet d'un rapport défavorable de M. Gauthier, qui y voyait « une « obligation absolue, grâce à laquelle tous les redevables,

(1) 7 juin 1918.

« quelle que soit leur situation, pourraient sans motif « plausible, différer le payement de l'impôt » (1).

Il y a enfin lieu de mentionner la loi du 18 janvier 1912, qui abroge l'art. 60 de loi du 22 frimaire an VII, lequel prohibait la restitution des droits irrégulièrement perçus.

b) *En faveur du Trésor.*

L'art. 3 de la loi de finances du 31 décembre 1903 complète l'art. 15 de la loi du 25 février 1901. Ce dernier article établissait 2 sortes de mesures destinées à garantir le payement des droits de succession : 1° Les Compagnies d'assurance sur la vie établies en France sont tenues pour payer les sommes ou rentes qu'elles doivent au décès de l'assuré, ou bien de se faire représenter un certificat de l'enregistrement, constatant l'acquittement des droits de mutation, ou bien de retenir le montant de ces droits. — 2° Les sociétés de crédit, les banquiers ou officiers ministériels dépositaires de valeurs dépendant d'une succession qui serait ouverte, doivent adresser au directeur de l'Enregistrement la liste de ces valeurs, dans la quinzaine qui suit la remise aux héritiers.

Cette situation ne donnait guère lieu à difficultés, lorsque le contribuable était domicilié en France, car le recouvrement des droits pouvait être poursuivi sur ses autres biens apparents. Le Trésor au contraire se trou-

(1) Cf. la *Chronique financière* de la *Revue des Sciences politiques*, 1911, p. 818.

vait désarmé lorsqu'il s'agissait de successions dévolues à des étrangers. Pour remédier à cet inconvénient, il suffisait d'exiger des détenteurs de valeurs revenant à des bénéficiaires domiciliés hors de France la présentation du certificat du payement des droits de mutation ou la retenue du montant de ces droits jusqu'à la production de ce certificat. C'est la réforme qui fut accomplie par l'art. 3 de la loi du 31 décembre 1903 (1).

L'article 4 de la loi du 31 janvier 1907 porte de cinq à dix ans le délai de prescription pour le recouvrement des droits de mutation par décès, au cas d'omission dans une déclaration ou d'attestation ou déclaration de dette inexacte.

Mais la plupart des mesures qui furent adoptées par le législateur concernent la répression de la fraude fiscale. Elles pourraient avoir leur place ici : Nous préférons ne pas les aborder pour l'instant et les renvoyer à la suite de l'étude de la fraude et de la lutte engagée par le fisc contre elle, qui font l'objet d'un prochain chapitre.

(1) Louis Apcher, *Lois annotées* dans la *Revue de science et de législation financière*, 1904, p. 158.

CHAPITRE V

LE PRODUIT DE L'IMPOT ET LA RICHESSE PUBLIQUE

Quelle place occupe dans le budget des recettes le produit des taxes successorales ? Quelle a été la progression de ce produit ? Quelle a été, d'autre part, la progression de la richesse publique ? Quel rapport existe entre ces deux progressions ? Autant de questions qu'il y a lieu d'aborder.

Hâtons-nous de le dire : Si la réponse aux deux premières questions est relativement aisée, il n'en est pas de même de celle qu'il convient de donner aux deux dernières. On peut montrer avec précision le rendement croissant de l'impôt sur les successions et apprécier l'influence des modifications législatives sur ce rendement, mais il est très délicat de vouloir déterminer rigoureusement les fluctuations de la richesse publique et par suite d'établir un rapport absolu entre ces deux termes.

Le total des recettes budgétaires est passé de 975 millions en 1825 à 5.275 millions en 1913, et, sur ce total, l'impôt sur les transmissions à titre gratuit était de 30 millions en 1825 et de 379 millions en 1913. On peut donc dire qu'en un siècle, la proportion est passée de 1/32 à 1/14. De 1870 à 1880, la moyenne du rendement total budgétaire fut de 2.990 millions et l'impôt successoral ne rapportait encore que 164 millions soit 1/18 de l'ensemble.

A quelles causes convient-il d'attribuer le rendement croissant de l'impôt successoral et la place de plus en plus grande qu'il occupe dans l'ensemble de nos recettes budgétaires? Ce sont deux questions distinctes auxquelles il faut répondre séparément.

Le rendement croissant de l'impôt est dû, à n'en pas douter, à la progression de la fortune publique, dont il suit les fluctuations (1), — tout au moins dans les grandes lignes, ainsi que nous le verrons plus loin. C'est là l'élément essentiel qui permet d'expliquer la constante de la courbe. Mais à l'examiner plus attentivement, on voit que les modifications législatives, en ce qui concerne l'impôt successoral, n'ont pas été étrangères à de brusques et durables relèvements. Si des événements anormaux, comme les épidémies de choléra en 1832 et d'influenza en 1891, la guerre de Crimée ou la guerre de 1870 provoquent, à la suite d'une mortalité exception-

(1) Cf. J. Séailles, *La répartition des fortunes.*

nelle, une hausse passagère dans le rendement de l'impôt, la hausse qui a suivi les réformes législatives s'est maintenue et accentuée au cours des années. Il est facile de s'en convaincre, en remarquant que les points de départ d'un relèvement durable dans la courbe coïncident avec des changements importants dans la législation : addition des fonds d'Etat (1850), addition des obligations étrangères (1863), changement du multiplicateur des immeubles (1875), introduction d'un tarif progressif (1901). M. Colson remarque très justement que « la loi de 1901... a comporté un relèvement assez appréciable de l'impôt, car, depuis l'application complète de la loi, le total des droits perçus a représenté de 3,9 à 4 0/0 des sommes déclarées, passif compris, tandis qu'il variait seulement de 3,1 à 3,2 du même chiffre, sous l'ancien régime (1) ».

En ce qui concerne la seconde question, à savoir la place de plus en plus grande du produit de l'impôt successoral dans l'ensemble des recettes, il faut l'attribuer aux modifications que le législateur est venu porter au régime fiscal primitif dans le sens d'une continuelle aggravation.

Nous établissons ci-dessous un tableau du rendement de l'impôt sur les successions durant les premiers exercices du XX^e^ siècle, c'est-à-dire depuis la grande réforme législative qui a transformé notre régime fiscal

(1) Colson, *Cours d'économie politique*, livre V, édition définitive (1918), p. 306.

successoral. Pour les exercices antérieurs, nous empruntons à M. Colson le tableau synthétique qui résume la progression des budgets au XIXe siècle.

Progression du produit total des impôts en France de 1901 à 1913

Progression correspondante de l'impôt sur les successions
(en millions de francs) (1)

Exercices	Recettes totales	Mutations par décès
1901	3.555	201
1902	3.582	218
1903	3.668	233
1904	3.739	244
1905	3.766	263
1906	3.837	240
1907	3.968	249
1908	3.966	249
1909	4.141	271
1910	4.274	250
1911	4.689	340
1912	5.011	362 } y compris
1913	5.275	379 } les donations

(1) D'après le *Bulletin de Statistique et de Législation comparée*, 1902-1913.

Progression du produit total des impôts en France de 1825 à 1913

Progression de l'impôt sur les successions et donations
Rapport avec l'annuité successorale (en millions de francs) (A)

	1825	1845	1865	1875	1885	1895	1905	1912	1913
Recettes totales	975	1.268	1.900	2.930	3.315	3.660	4.009	5.011	5.275
Successions et donations (maimorte)	30	46	109	164	205	224	298	362	379
Annuité successorale (successions et donations) (1)	1.770	2.500	3.940	5.245	6.325	6.700	*6.375* 6.785	*6.640* —	*6.741* —
Rapport du total des impôts à cette annuité	54 %	51 %	48 %	57 %	52 %	55 %	59 % *63 %*	— *75 %*	— *78 %*

(1) Evaluation approximative pour 1825, faite d'après les produits des droits de 1822 à 1825 et d'après les chiffres officiels de 1826 et 1827 ; — moyenne quinquennale des chiffres officiels pour la période dont l'année en question forme le milieu, depuis 1845 jusqu'en 1905, — le tout *passif non déduit*. Les chiffres en italique pour 1905 sont les chiffres correspondants, *passif déduit*, seuls comparables avec les chiffres *annuels*, *passif déduit*, donnés pour 1912 et 1913, en italique, également.

(A) D'après C. Colson, *Supplément aux Livres IV, V et VI du Cours d'Economie politique*, Paris, 1918, p. 16.

longuement sur le procédé classique de l'évaluation par l'annuité successorale.

Le principe en a été très clairement exposé par MM. A. de Lavergne et P. Henry. Nous ne saurions mieux faire que de reproduire leurs propres paroles (1).

« Les biens appartenant, en majeure partie à des personnes physiques, la mort de certaines d'entre elles occasionne, chaque année, le transfert, d'une génération à celle qui lui succède, de biens représentant une fraction déterminée de la masse des fortunes individuelles. Pour obtenir le montant de la richesse privée totale, il suffirait de multiplier le chiffre annuel des valeurs successorales par la durée moyenne séparant deux transmissions d'un même patrimoine, c'est-à-dire par l'intervalle durant lequel les héritiers jouissent des successions qu'ils peuvent recueillir. Toutefois, comme une partie des patrimoines est transférée, non par décès, mais par donations affectant généralement la forme d'avances d'hoiries, il importe de joindre aux successions annuelles les donations effectuées pendant la même période pour constituer l'annuité successorale, c'est-à-dire la masse des biens transmis chaque année à titre gratuit. »

Il y a donc lieu de déterminer deux éléments : 1° Le chiffre de l'annuité successorale; 2° le coefficient de mortalité.

(1) *La richesse de la France*, p. 41-42.

Peut-on établir un rapport entre la progression du produit des taxes successorales et celle de la richesse publique? Sans aucun doute. Peut-on le faire avec une rigoureuse précision ? C'est ce qu'il est beaucoup plus difficile d'affirmer. Nous arrivons ainsi à la seconde partie du problème posé au début de ce chapitre et qui mérite quelques développements.

Tous les auteurs qui ont tenté d'évaluer le montant de la fortune nationale ont convenu de la singulière complexité d'une telle tâche et se sont résignés à ne parvenir qu'à des approximations. La méthode directe, qui consiste à grouper sous trois rubriques principales, biens fonciers, titres mobiliers et meubles divers les éléments qui composent la fortune privée, offre plus d'un inconvénient. Elle repose sur des statistiques dressées, en majeure partie par le ministère des Finances, dont les renseignements offrent une valeur inégale, suivant qu'il s'agit de la perception matérielle d'impôts ou de simples estimations. En outre, les diverses catégories de biens s'enchevêtrent les uns dans les autres et ne superposent pas : ce qui nécessite une ventilation, d'après la personnalité de leurs possesseurs. Ce serait sortir du cadre de notre travail que d'entamer ici une discussion approfondie de ce système ou des systèmes différents par lesquels on a tenté d'établir le chiffre de la fortune publique. Nous devons seulement signaler les grandes lignes du problème, tout en nous arrêtant un peu plus

A ne se baser que sur un exercice pour fixer l'annuité successorale, n'y a-t-il pas chance d'erreur ? Plusieurs l'ont pensé. Aussi, pour connaître la richesse d'un pays à un moment donné, il semble qu'il y ait lieu de prendre pour base l'annuité successorale moyenne des quatre derniers exercices connus, en écartant les exercices ayant supporté une mortalité exceptionnelle, en raison de guerres ou d'épidémies. On arrive ainsi à se convaincre que le nombre des successions reste sensiblement constant.

Par quel coefficient cette annuité devra-t-elle être multipliée ? Tour à tour les coefficients 36, 33, 32 et 31 ont été proposés. Les économistes ne sont pas pleinement d'accord et chacun cherche à justifier ses chiffres par des calculs de survie un peu différents. L'Administration utilise encore le chiffre 36, qui paraît toutefois trop élevé (1).

Cette méthode donnera sans doute de la richesse générale une idée approximative. Elle ne saurait en offrir une image exacte. Il serait injuste de lui refuser toute valeur, car elle permet de marquer la tendance d'une courbe. Il serait excessif de lui demander davantage,

(1) Cf. Colson, *Cours d'économie politique*, livre III, édition définitive, 1918, p. 375 : « D'après les dernières études, fondées sur les diverses statistiques donnant l'âge moyen des personnes décédées en laissant des successions, le chiffre 30 serait plus vraisemblable, peut-être même encore un peu fort. C'est celui que nous adoptons. » Dans la première édition de son ouvrage, M. Colson adoptait encore le chiffre 35.

car trop d'incertitudes, d'éléments douteux et de chances d'erreur entrent en ligne dans l'établissement de ces calculs.

Parmi les causes nombreuses qui viennent altérer le fondement de l'annuité successorale, il y a lieu de mentionner l'évasion d'une partie des valeurs qu'elle devrait comprendre.

Un examen attentif permet de s'en convaincre. Prenons d'abord l'exemple d'une année déterminée, assez représentative de l'état moyen d'une période décennale. Nous verrons ensuite, en élargissant nos observations, comment elles confirment cette conviction.

Les statistiques de l'année 1906, étudiées par MM. de Lavergne et Henry (1) révèlent que les fraudes principales semblent devoir provenir de l'absence de déclarations de successions ou de déclarations incomplètes. Pour cette année, sur un total de 371.051 successions, il n'aurait été déclaré de numéraire que dans 46.275. Autrement dit, sur huit successions, une seule aurait révélé la présence de numéraire. La proportion semble invraisemblable.

Elle le semble d'autant plus que la moyenne des sommes déclarées est très élevées : près de 1.800 francs. Ne peut-on expliquer ce phénomène, en disant que les déclarations ne comprennent une énonciation de numéraire « que lorsque la situation de fortune du défunt est

(1) *Op. cit.*, p. 60 et suiv.

trop brillante pour que, dans l'inventaire, il ne soit pas indispensable d'indiquer une somme d'espèces, figurant plus que pour mémoire au montant des sommes possédées par le *de cujus* ».

Nous ferons la même remarque en ce qui concerne le mobilier. Toutes les successions déclarées comprennent au moins quelques meubles et cependant il n'en est mentionné que dans 60 0/0 des déclarations. On peut donc dire que les déclarations relatives aux successions comprenant des espèces ou des meubles sont incomplètes par leur nombre: on a le droit d'ajouter qu'elles sont encore moins sincères dans la fixation de leur valeur vénale.

Si l'on voulait illustrer par des chiffres ces constatations, elles apparaîtraient plus évidentes encore. Ainsi, on évalue à près de 2 millions le nombre des porteurs de rentes sur l'Etat nominatives, chiffre qui ne paraît pas exagéré, puisqu'il existait, au 1er janvier 1907, 3.222.928 coupures de rentes mixtes ou au porteur 3 0/0, non compris les certificats nominatifs (1). Cependant, en 1906, il n'y a eu dans les déclarations de succession, que 28.852 mentions se rapportant aux rentes sur l'Etat. En multipliant ce chiffre par le coefficient 36, on ne constaterait l'existence que de 938.672 rentiers.

Il en est de même en ce qui concerne les immeubles urbains et les biens ruraux. Pour les premiers, en 1906,

(1) *Journal officiel*, Ch. des Députés. Séance du 21 mai 1908, p. 1012 et du 22 mai 1908, p. 1031.

88.794 déclarations en firent mention. Ce chiffre multiplié par le coefficient 36 donnerait 3.294.506 détenteurs de biens de cette nature, et cependant le nombre des propriétés bâties dépassait, dès 1906, 9.403.985, dont 9.270.953 maisons d'habitation. Il faudrait donc admettre que chaque propriétaire détient en moyenne trois immeubles. — Pour les biens ruraux, en 1906, 192.730 déclarations en firent mention. Multiplié par le même coefficient 36, ce chiffre accuse l'existence de 6.938.280 propriétaires fonciers : mais il est généralement admis que leur nombre s'élève à 8 millions.

A ces constatations, qui portent sur l'inexactitude ou l'omission d'une partie du patrimoine déclaré à l'enregistrement, il faut en ajouter une seconde série, car un nombre relativement important de petites successions se transmettent ou se liquident sans aucune intervention du fisc. « La situation de 371.051 défunts théoriquement est connue de l'Enregistrement, mais 780.000 personnes environ meurent chaque année en France » (1). Le fisc et les statistiques ignorent complètement les biens détenus par 409.000 défunts. Il est impossible d'admettre que ces personnes meurent toutes sans laisser le moindre actif. La réalité, c'est que les petites successions échappent au contrôle de l'enregistrement. Les héritiers entrent en possession du patrimoine modeste laissé par le défunt, sans que le fisc ait

(1) Statistique de l'année 1906.

à intervenir. Il en est ainsi notamment à propos des reprises du conjoint survivant. « Sur 266.306 personnes mariées mourant dans l'année, les reprises sur les biens du défunt de la communauté représentent 1.400 millions. Les reprises du conjoint survivant atteignent donc 5.300 francs en moyenne. Mais dans la réalité, pour les petites successions, le survivant s'approprie la majeure partie des biens de la communauté, sans faire la moindre déclaration au fisc » (1).

Ainsi, l'annuité successorale est impuissante à déterminer de façon exacte le montant de la richesse nationale. Nous venons d'en voir l'exemple, en nous basant sur les statistiques d'une année déterminée. Les statistiques de périodes plus étendues confirment cette façon de voir. Nous allons les aborder : mais auparavant, nous devons répéter ce que nous avons déjà reconnu, à savoir que l'annuité successorale, sans aboutir à une exactitude mathématique, indique malgré tout une tendance et constitue un des éléments qui permet de suivre dans ses grandes lignes les variations de la fortune privée.

D'autres documents sont à retenir dans cette étude, tels que le rendement de certains impôts, les statistiques douanières, les bilans des grands établissements de crédit. Tous permettent de constater un accroissement de la richesse de la France, qui serait passé au cours du XIXe siècle de 60 à 300 milliards.

(1) A. de Lavergne et P. Henry, *op. cit.*, p. 67.

Nous n'avons pas à suivre en détail les fluctuations de l'annuité successorale qui a quadruplé, depuis 1826, date de la plus lointaine statistique de l'Enregistrement. Elle a passé en effet de 1.786 millions, en 1826, à 6.741 millions en 1913. Bien des causes ont pu lui valoir de brusques écarts momentanés : épidémies, comme le choléra de 1832 ou l'influenza de 1891, guerres, comme celle de Crimée ou celle de 1870, mesures législatives, comme l'addition des fonds d'Etat et des obligations étrangères ou le changement de multiplicateur pour les immeubles (1). Ce qui est intéressant à constater, c'est son ascension rapide au cours du XIXe siècle, qui témoigne bien de l'ascension rapide de la fortune publique, mais c'est aussi une stagnation relative, depuis une vingtaine d'années, qui ne semble pas, par contre, coïncider avec une stagnation de cette fortune.

C'est au lendemain de l'épidémie d'influenza, qui avait fait monter l'annuité successorale à 7.417 millions en 1892, que nous la voyons, l'année suivante, fléchir à 6.719 millions. Mais au lieu de se relever rapidement ainsi que l'observation des périodes antérieures aurait pu le faire présager, le montant de cette annuité s'est

(1) Nous l'avons dit déjà, en ce qui concerne, le produit de l'impôt. Si nous y revenons à cette place, c'est que pour apprécier la progression de l'annuité successorale, il faut tenir compte des principales modifications apportées au régime fiscal des mutations qui ont influé sur l'*évaluation en capital des valeurs transmis*

borné à des oscillations entre 6 et 7 milliards. Il est vrai qu'elle a atteint en 1900 et 1905 les chiffres respectifs de 7.775 millions et de 7.145 millions : mais ces chiffres ont été exceptionnellement majorés par la coïncidence de quelques grosses successions. De 1900 à 1910, elle fut de 6.785 millions (6.375, *passif déduit*). — En 1912 et en 1913, respectivement de 6.040 et 6.741 millions (*passif réduit*) (1).

Qu'il nous soit permis de citer la page où MM. de Lavergne et Henry ont posé le problème du rapport de la richesse française, pendant les vingt dernières années, avec l'annuité successorale (2).

« Durant cette période, écrivent-ils, les indices qui nous ont jusqu'ici servi à contrôler la marche de l'annuité successorale auraient plutôt fait prévoir une nouvelle progression de la fortune privée. Le commerce extérieur semble traverser une période assez prospère. Les importations enregistrent des plus-values régulières jusqu'en 1900, et, après une chute temporaire en 1901 et 1902, elles reprennent une marche ascendante pour atteindre en 1906 un chiffre inconnu jusqu'alors, de 5.627 millions. Si nous envisageons le mouvement des exportations, la situation apparaît comme plus favorable encore, puisque, loin de rester stationnaires comme de 1873 à 1891, celles-ci passent de 3.236 millions en 1893 à 5.265 millions en 1906. Cette augmentation est d'au-

(1) Colson, *loc. cit.* — V. *supra*, le tableau d'ensemble.
(2) *Op. cit.*, p. 186.

tant plus remarquable que concurremment, la valeur moyenne du quintal des marchandises exportées s'abaisse de 51 à 43 francs.

« A l'intérieur, le développement des affaires paraît aussi marqué. Le nombre des établissements commerciaux augmente sans cesse. Il n'y avait que 2.033.000 cotes de patentes en 1893; il en existe 2.225.000 en 1905. Les droits perçus sur les patentables augmentent de 11 millions, en partie grâce à une aggravation du régime fiscal. Les transports intérieurs sont déjà de plus en plus nombreux. Si l'étendue appréciable du réseau ferré permet de n'ouvrir que 6.500 kilomètres de nouvelles voies, dont 4.000 pour les chemins de fer d'intérêt général, le nombre des voyageurs kilométriques passe de 10 milliards à 13 milliards et demi de 1893 à 1904, celui des tonnes kilométriques de marchandises, de 12.500 millions à 16.500 millions. La plus-value des recettes totales n'est pas moindre de 300 millions ; les résultats de 1904 accusent un chiffre global de 1.500 millions.

« La circulation des billets de la banque de France atteint 4.658 millions contre 3.445 millions en 1893; les dépôts de titres effectués par des particuliers dans cet établissement subissent un formidable accroissement (7.223 millions en 1906 contre 4.281 millions en 1893). Enfin les comptes des Caisses d'épargne publique et privées accusent, entre 1893 et 1905, pour la première une augmentation de 660 millions, pour les secondes de 230 millions.

« A ces symptômes généraux de prospérité d'autres indications, particulières à certaines valeurs, peuvent être ajoutées. Le nombre des maisons continue à progresser de 8.979.000 en 1893 à 9.270.000 en 1906. Leur valeur locative passe, pendant la même période, de 2.626 millions à 3.021 millions. Si le nombre des usines décroît légèrement (133.032 contre 140.583), leur valeur locative est notablement plus élevée en 1906 qu'en 1893 (280 millions contre 209 millions).

« Mais l'augmentation est particulièrement sensible pour les valeurs mobilières. Les droits de timbre sur les titres étaient assis eu 1894 sur une valeur nominale de 22 milliards, la base de perception a été en 1906 de près de 41 milliards. Les revenus des valeurs mobilières françaises et étrangères soumises à la taxe de 4 0/0 étaient, en 1893, de 1.676 millions ; ils atteignaient, en 1906, 2.123 millions. Enfin le capital vénal des titres français cotés à la Bourse de Paris passait au 31 décembre de chaque année de 56 milliards en 1890, à 63 milliards en 1899, 64 milliards en 1902, 64 milliards 678 millions en 1906. Comme dans les périodes précédentes, le nombre des détenteurs de titres paraît continuer à augmenter. Les 4.863.000 inscriptions ou coupures de rentes existant au 1er janvier 1909 représentent une augmentation de 360.000 par rapport au nombre des mêmes inscriptions en 1894. Les comptes rendus des opérations de la Banque de France font aussi connaître que 29.107 actionnaires sont inscrits sur les livres

de cet établissement, alors qu'il n'y en avait que 28.290 en 1893.

« Comment, en présence de tous ces chiffres et de tous ces documents, expliquer que la fortune de la France soit restée stationnaire, ainsi que semblerait le prouver la statistique successorale ? »

A cette question on peut tenter de répondre en distinguant une série de causes générales, indépendantes des mesures législatives, et une autre série de causes particulières à la réforme de notre régime fiscal :

A. Les premières doivent être étudiées en considérant séparément les trois principales natures de biens qui composent l'annuité successorale, à savoir les biens immobiliers, les valeurs mobilières, les autres meubles.

Les successions immobilières annuelles ont eu, depuis 1892, une tendance à baisser de valeur. Elles étaient de 2.845 millions en 1893, 2.660 millions en 1898, 2.559 millions en 1906. Cependant, de 1891 à 1906, la propriété urbaine a accusé une plus-value de 500 millions de revenu brut, correspondant au denier 20 à un capital de 10 milliards. La majoration de l'annuité immobilière a été de ce chef de 275 à 360 millions. Cependant, on constata une perte sur l'ensemble de l'annuité immobilière et il convient alors de se rapporter au second élément qui constitue cette annuité, c'est-à-dire la propriété rurale. Si la valeur de la propriété bâtie a progressé, la valeur des immeubles ruraux a baissé et l'augmentation de la première n'a pas suffi à compenser

la diminution de la seconde. C'est donc à la crise agricole qu'il convient d'imputer, en grande partie, le fléchissement de l'annuité immobilière successorale.

Les valeurs mobilières paraissent représenter dans les successions une part légèrement supérieure. Elles étaient de 1.423 millions en 1893 et de 1.794 millions en 1906, accusant une majoration de l'annuité successorale de 27 millions par an en moyenne. Ainsi, il y a eu ici accroissement. Il semble pourtant qu'il eut dû être plus prononcé, si on le compare à celui de la richesse mobilière, constituée par des émissions de plus en plus nombreuses. Comment expliquer ce phénomène ? On doit d'abord reconnaître que le patrimoine mobilier des particuliers n'a pas été intégralement augmenté du montant des émissions de titres nouveaux. Une très grande partie de ces titres ont été souscrits par des sociétés existantes, se proposant de participer à la constitution de nouvelles entreprises et, par suite, l'accroissement du portefeuille de ces compagnies n'a eu aucun effet direct sur la constitution de la fortune privée. Il faut tenir compte aussi, dans les nouveaux appels aux crédits qui furent faits, du remploi pur et simple de remboursements effectués par amortissements sur de nombreux titres français. Enfin, il ne faut pas oublier que la hausse du taux de l'intérêt a eu pour effet d'affaisser graduellement le cours des valeurs à revenu fixe, de sorte que, si les revenus augmentaient de 25 0/0 au

moins, le capital n'accusait qu'une plus-value beaucoup plus légère.

Les meubles en général ont, comme les immeubles subi un recul. De 1.472 millions en 1893, leur part dans l'annuité successorale est passée à 1.322 millions en 1906. On est surpris de ce résultat, d'autant plus que l'évaluation du mobilier a été rendu plus sincère depuis la loi de 1901. Ne peut-on l'expliquer en partie, surtout en tenant compte de cet élément important des « meubles » que sont les créances, offices et fonds de de commerce et en faisant intervenir le même facteur que nous avons roncontré, en examinant les valeurs mobilières, c'est-à-dire la hausse du taux de l'intérêt ? D'autre part, n'est-ce pas au chiffre de titres mobiliers que doit être ajouté celui d'un grand nombre de fonds de commerce et importants, que leurs possesseurs ont tendance à transformer en sociétés commerciales ?

Bien des causes générales, on le voit, concourent à expliquer la stagnation relative de l'annuité successorale. Il faut tenir compte des conditions économiques, des périodes de crise, des événements politiques et diplomatiques qui ont occupé les premières années du xx^{e} siècle pour comprendre l'état stationnaire de l'annuité, qui d'ailleurs, étudiée dans un avenir plus éloigné et sur une échelle plus longue, pourra sembler plus apparent que réel. Ces causes générales ne sauraient cependant suffire à rendre compte d'un phénomène qui ne semble pas d'accord avec l'ascension générale

de la richesse publique et il convient d'arriver aux modifications de notre régime fiscal, réalisé par la réforme de 1901.

B. Nous avons vu, en essayant de donner une critique d'ensemble de la méthode de l'annuité successorale comme méthode d'évaluation de la richesse privée qu'elle était insuffisante par le fait qu'un grand nombre de valeurs échappaient annuellement aux investigations du fisc. Il est nécessaire de revenir sur ce point et, au risque de quelques redites, de montrer comment cette tendance qui a toujours faussé les résultats de l'annuité successorale s'est aggravée depuis une quinzaine d'années, comment elle permet d'expliquer la stagnation de cette annuité et comment il faut en faire remonter la cause à la réforme législative de 1901.

Dans la nouvelle et toute récente édition de son *Cours d'économie politique* (1), M. Colson cherche à établir, à l'aide de la méthode directe et de l'évaluation par l'annuité successorale, le montant de la fortune privée de la France en 1913. Par le premier de ces procédés, il arrive à un chiffre de 297 milliards ; par le second, il atteint seulement celui de 199 milliards. Comment expliquer un tel écart ?

Il y a lieu d'abord de défalquer du chiffre de l'évaluation directe : 1° 46 milliards de mobiliers, outillages et approvisionnements, qui sont toujours évalués extrêmement bas dans les successions. — 2° 10 milliards de pensions, rente viagère et droits acquis à pensions futures dans les entreprises d'assurance, qui disparaissent avec le défunt. — 3° 8 milliards de numéraire qui est très souvent presque entièrement dissimulée dans les successions. « Nous trouvons ici, dit M. Colson, 64 milliards qui n'apparaissent qu'en partie dans les déclarations de successions, ce qui explique le tiers ou la moitié de l'écart de près de 100 milliards entre les deux modes d'évaluation. Resterait donc à expliquer un écart d'une soixantaine de milliards ».

(1) Parue en 1918. Livre III, p. 374 et s.

Sans se baser sur ces chiffres, qui sont ceux du dernier exercice avant la guerre, MM. de Lavergne et Henry, qui publiaient leur étude six ans auparavant et constataient une divergence analogue, quoique non identique, faisaient allusion « aux importantes modifications apportées au régime des mutations par décès par la loi du 25 février 1901 » (1). Ils reconnaissaient que la réforme de notre régime successoral avait pu contribuer à la diminution de l'annuité successorale, soit par le nouveau mode d'évaluation des nues-propriétés et des usufruits, soit par la stimulation que l'introduction d'un tarif progressif avait donnée à l'esprit de fraude. Ils se refusaient toutefois à attribuer à ces divers éléments une importance extrême et avouaient ne posséder aucun moyen d'en déterminer l'exacte répercussion.

(1) *Loc. cit.*

Les conclusions de M. Colson sont beaucoup plus précises et beaucoup plus formelles. Il n'hésite pas à attribuer à la réforme législative de 1901 une aggravation de la fraude, qui lui permet d'expliquer l'écart entre l'évaluation directe et l'évaluation par l'annuité successorale.

« Nous ne pouvons, dit-il, l'expliquer que par une augmentation notable des dissimulations. Cette augmentation était d'ailleurs certaine. L'institution de l'impôt progressif sur les successions en 1901, si justifié qu'elle soit à notre avis, l'annonce constante de l'établissement d'un impôt progressif sur le revenu global, qui prête à bien plus d'abus, ont amené, il faut le reconnaître, la plupart des propriétaires de grandes fortunes à se considérer comme traités en ennemis par le fisc et à redouter pour l'avenir une véritable spoliation. Beaucoup d'entre eux ont pris leurs mesures pour lutter, en déposant leurs valeurs soit dans des coffres-forts en France, soit dans des banques étrangères, où ils se faisaient ouvrir des comptes-joints avec leurs héritiers. La dissimulation vis-à-vis du fisc a été envisagée comme un droit et non plus comme un abus qu'on se permettrait déjà trop souvent. Il est certain que dans ces conditions, elle s'est beaucoup accrue, bien qu'une disposition de la loi de 1901, fixant l'évaluation des mobiliers assurés au tiers de la valeur énoncée dans la police ait pu la réduire dans quelques cas. La volonté de fuir les nouvelles taxes a certainement contribué à

l'énorme augmentation des placements en valeurs étrangères » (1).

Ainsi s'explique la différence dans le chiffre de la fortune privée de la France, obtenu par l'évaluation directe ou par l'annuité successorale. Ainsi s'explique également la stagnation relative de cette annuité depuis le début du XX^e^ siècle. En dehors des considérations générales que nous avons mentionnées plus haut, il en est de particulières au régime successoral inauguré en 1901. L'annuité ne représente pas exactement le montant de la fortune privée transmise annuellement par succession, parce que, en dehors même des objets mobiliers et du numéraire, une grande partie de la valeur des transmissions à titre gratuit échappe aux droits fiscaux et par suite aux statistiques successorales.

Nous nous excuserions de la longueur des citations que nous demandons au dernier volume de M. Colson si, d'une part, la haute autorité qu'il représente ne nous servait d'excuse et si, d'autre part, la toute récente publication de ses conclusions ne leur donnait une valeur d'actualité à laquelle nulle autre ne saurait être comparée. C'est donc à lui que nous empruntons encore ces lignes, où il donne les motifs d'une conviction qui s'est plus solidement assise depuis la première édition de son ouvrage (2).

(1) Colson, *op. cit.*, nouvelle édition, livre III, p. 378-379.
(2) *Ibid.*, p. 376.

« En ce qui concerne les immeubles, la nécessité de régulariser les titres de propriété ne permet guère de dissimuler les transmissions. Par contre, la valeur à taxer est d'une détermination difficile : sans doute, pour ceux qui font l'objet de baux authentiques, le revenu qui sert de base à l'assiette de la taxe est généralement connu avec exactitude ; mais, pour les terres exploitées par leur propriétaire, qui sont la majorité en France, et pour les maisons que le propriétaire habite, très nombreuses aussi, la valeur locative n'est pas connue directement et le fisc est obligé d'accepter des déclarations souvent très inférieures à la réalité ; les anciennes évaluations cadastrales, ne répondant plus du tout au revenu actuel pour la propriété non bâtie, ne pouvaient servir de base à une rectification. En ce qui concerne les valeurs mobilières, la situation est inverse : la valeur de celles qui sont déclarées est connue avec précision par le cours de la Bourse ; mais les omissions sont fréquentes. Les seuls titres dont la mutation ne puisse échapper à la déclaration, en cas de succession, sont les titres nominatifs ou déposés dans des banques ; les valeurs au porteur conservées chez le propriétaire ou dans un coffre-fort loué peuvent être transmises ou partagées de la main à la main, sans que le fisc en ait connaissance. D'autre part, les donations entre vifs ou en avance d'hoirie peuvent être réalisées sans déclaration, pour les valeurs nominatives par un simple transfert et pour les valeurs en dépôt par un retrait

suivi d'un dépôt à un autre compte, qui entraînent des frais très inférieurs aux impôts sur les mutations à titre gratuit. Il est donc certain que, parmi les biens constituant les fortunes privées, les uns, les valeurs mobilières, sont souvent transmis sans figurer dans l'annuité successorale et les autres, les immeubles, y figurent souvent pour une valeur très inférieure à leur valeur réelle ».

Ce fait de la diminution ou tout au moins de la stagnation de l'annuité successorale, imputée à l'insuffisance des déclarations avait déjà frappé M. le député Dumont, depuis ministre des Finances qui, dès 1910, le signalait à la tribune de la Chambre (1) :

« L'annuité successorale, écrit-il, était de 5.702 millions de francs en 1898. Elle est de 5.901 millions de francs en 1907. Elle a été de 6.737 millions de francs en 1900 et de 5.442 millions de francs en 1908. Les oscillations sont donc tout à fait irrégulières. Alors qu'elles devraient obéir au rythme régulier que détermine la loi des grands nombres et dépendre à la fois des tables de mortalité et de la situation économique du pays, elles semblent bien plutôt se rattacher à des crises d'ordre politique et obéir aux impulsions que reçoivent les détenteurs de capitaux mobiliers, des journaux, brochures, organisations financières, encourageant la dissimula-

(1) Proposition de loi ayant pour objet de prévenir et de réprimer les fraudes en matière d'enregistrement. — Chambre des Députés. — Séance du 25 octobre 1910. *Imp.* n° 387.

tion ou l'émigration fiscale et popularisant tous les moyens de fraude ».

Qu'est-ce à dire, sinon reconnaître l'existence de la fraude successorale ? Des parlementaires soucieux des intérêts fiscaux, des économistes attentifs à l'éloquence impartiale des chiffres sont unanimes à la reconnaître. Il est temps d'arriver à cette question de la fraude, une des plus importantes qui se pose dans une étude générale sur les successions.

CHAPITRE VI

LA FRAUDE SUCCESSORALE

Nous avons, à l'issue du chapitre premier, signalé l'ancienneté de la fraude fiscale et dit comment elle avait tendance à s'exercer surtout en matière de successions. Il convient de revenir sur ce point, de préciser la nature de la fraude successorale, d'en expliquer l'origine et le développement récent, de rechercher quelle en est l'extension actuelle, de voir comment elle se pratique et de montrer quels sont les moyens dont dispose le fisc pour lutter contre l'ingéniosité des contribuables.

La fraude fiscale, avons-nous dit, consiste à frustrer l'administration des droits que celle-ci réclame au nom de textes législatifs. On comprend qu'elle a surtout lieu de s'exercer lorsque dans l'établissement de l'impôt intervient une déclaration du contribuable, c'est pourquoi elle est à peu près nulle lorsque l'impôt est établi d'office par l'administration, comme dans le cas de nos anciennes contributions directes, basées sur les signes

extérieurs. Mais beaucoup d'autres impôts nécessitent une déclaration sur le vu de laquelle l'administration établit la taxe. Tel est le cas pour les taxes assimilées, pour le timbre et l'enregistrement, pour les douanes, les contributions indirectes et les octrois. La preuve de l'existence et de la généralité de la fraude éclate dans les sanctions nombreuses, variées et sévères, édictées par l'Administration.

Quelle est l'origine de cette tendance des contribuables et comment l'expliquer? Elle provient de deux causes : d'abord d'un usage très ancien, d'une sorte de tradition, injustifiable en principe, mais incontestable en fait, qui admet que les lois fiscales n'obligent pas en conscience et que le fait de se soustraire à leurs exigences ne constitue pas une malhonnêteté (1). Le fisc a toujours été odieux et il n'est pas besoin de discuter son impopularité séculaire. En second lieu, on considère la question fiscale comme une lutte engagée entre l'Etat et l'individu. On les oppose volontiers l'un à l'autre : le premier cherche à prendre au second le plus d'argent possible : celui-ci défend sa cassette. Mais la lutte est inégale, car l'administration a des armes puissantes à son service et dispose d'un pouvoir singulier contre le

(1) Cf. l'exposé des motifs de la loi du 23 août 1871 : « Chaque jour nous voyons les consciences les plus délicates et les plus scrupuleuses dans leurs relations privées se soustraire à l'impôt ou essayer d'atténuer leur part contributive dans les charges publiques ».

malheureux contribuable. Celui-ci se sentant le plus faible n'ose affronter une lutte où il est certain d'être battu : Il sait combien le fisc est impitoyable et avide ; il sait qu'une déclaration aura pour suite un dur impôt. Aussi il cherche à échapper aux regards du fisc, il évite son contact, il se cache et dissimule son bien. Et comme il n'ignore pas que les moyens d'investigation du fisc sont énormes et que celui-ci est particulièrement favorisé et armé contre lui, le contribuable a moins de scrupules à frauder et à léser, dans la mesure du possible, un adversaire aussi puissant et aussi redoutable.

Toutefois, il faut bien reconnaître que la fraude n'a pas toujours eu une égale extension. Si, en principe, elle est inhérente à la nature humaine, en fait, elle a surtout tendance à s'exercer lorsque des tarifs élevés viennent frapper la matière imposable et l'on peut dire qu'elle croît en raison de l'élévation de ces tarifs. On le comprend aisément. Des droits modérés, — avec, comme corollaire, des sanctions sévères de la fraude, — seront deux causes qui agiront dans un même sens sur l'esprit du contribuable et l'inciteront à l'honnêteté fiscale : car, à un gros risque il n'hésitera pas à préférer un sacrifice moyen. Si au contraire le contribuable se voit menacé par le fisc de tarifs élevés et sans cesse accrus, — alors même que sa mauvaise volonté ou sa mauvaise foi seraient plus séverement encore sanctionnées, — il courra le gros risque pour éviter le gros sacrifice, c'est-à-dire il sera porté à dissimuler et à frau-

der, et ce n'est pas la crainte d'une sanction, après tout aléatoire qui le retiendra dans sa tentative d'échapper aux prétentions exagérées du fisc (1).

Depuis quelques années, les faits ont confirmé cette conception de la fraude fiscale. Son développement incontesté a bien coïncidé avec une élévation croissante des tarifs et comme c'est surtout en matière de successions que cette élévation s'est manifestée, — c'est ici que nous trouvons l'extension de l'esprit de fraude à un degré jusque là inconnu.

Avant de voir sous quelles formes se manifeste la fraude successorale, il est nécessaire de préciser le sens d'une expression un peu trop générale et de montrer comment on a trop souvent englobé sous ce mot une série de choses différentes. En effet, le mot fraude implique l'idée de mensonge et de duperie. Or, dans bien des cas, tel contribuable cherchera à éluder les droits dus au fisc, en recourant à des procédés parfaitement légaux, dont nous aurons lieu d'étudier plus loin diverses modalités (2). Si la loi met à sa disposition cer-

(1) Cf. l'aveu de cette vérité par M. Caillaux lui-même dans son projet d'impôt sur le revenu : Parlant de l'imposition des valeurs étrangères à 5 0/0 du revenu, il reconnaissait que ce taux était « l'extrême limite au delà de laquelle la prime à la fraude deviendrait si avantageuse que l'on s'exposerait à assister à une évasion importante de la matière imposable ».

(2) Cf. la distinction des délits de finance en deux sortes : 1° la *fraude* ou délit qualifié ; l'*irrégularité* ou délit simple, — distinction proposée par Otto Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. II. — « Pour qu'il y ait fraude proprement dite, il faut une *faute*, sinon

taines facilités, il en use dans son intérêt personnel. Sans doute son but, en agissant ainsi, est de bénéficier de ces avantages et de refuser au fisc les droits que ce dernier aurait pu réclamer dans d'autres circonstances mais qui pourra blâmer le contribuable d'agir ainsi et qui se refuserait à reconnaître que son attitude est parfaitement légitime ? Donc on ne saurait ici parler de fraude et le mot d'évasion fiscale a été plus justement prononcé.

A l'inverse, certains auteurs ont voulu retenir cette dernière expression et se sont attachés sinon à contester l'existence de la fraude proprement dite, du moins à l'excuser, et même à la légitimer. Parmi eux, il faut citer M. Paul Leroy-Beaulieu, dont les opinions ne sont pas à dédaigner en matière financière. Il est revenu souvent sur ce sujet et a toujours été très affirmatif dans ses conclusions. « Un impôt hautement progressif, dit-il, même entouré de toutes les formes légales, n'est pas une loi qui oblige la conscience individuelle : le citoyen est placé, par des taxes de ce genre, dans une situation de légitime défense et il a le droit moral de recourir à tous les moyens pour détourner de lui la confiscation détournée et dissimulée dont on le menace » (1). Et plus loin :

l'individu qui boit sa bouteille de vin de l'autre côté de la frontière pour éviter le paiement de l'impôt serait coupable de fraude. Cette faute constitutive de la fraude proprement dite doit être celle spécialement déterminée par la loi. » (Compte rendu par G. Jèze, dans *Rev. de science et de législation financ.*, 1904, p. 369).

(1) *Science des Finances*, I, 246.

« Le contribuable lésé a, en stricte morale, le droit de « chercher à échapper par la dissimulation, quand il en « trouve le moyen, à ces spoliations. Il peut, en toute « sécurité de conscience, dérober son actif à la vue et à « la poursuite du fisc » (1). Traitant de la non déclaration des valeurs étrangères que l'on peut avoir hors de France, M. P. Leroy-Beaulieu dit encore : « Le contri- « buable ne commet aucune fraude, aucune faute... Il « agit dans la plénitude et la certitude de son droit ; il « se soustrait à une tentative d'extorsion et de vol, et « voilà tout. Sa conscience reste absolument pure, à « l'abri de tout reproche. Le plus scrupuleux moraliste « ne peut concevoir aucun doute à ce sujet » (2).

Plus récemment, M. P. Leroy-Beaulieu est revenu sur la question et a résumé ses conclusions en rappelant, comme il l'avait déjà fait dans son *Traité de la Science des Finances* (3), l'interrogation de Xénophon, en ses entretiens sur Socrate : « Et si la multitude met sur les riches « des taxes écrasantes, diras-tu que c'est là une « loi ? »

« Une loi, écrit-il, au sens philosophique du mot, doit « être un acte impartial, dépouillé de toute inspiration « de haine ou de jalousie, inspiré par le pur sentiment du « bien public ; une loi doit être, par essence, empreinte

(1) *Ibid.*, p. 263.

(2) *L'exode et l'extradition des capitaux*, dans l'*Economiste français*, 3 août 1907.

(3) Préface de la 3e édition.

« de modération, la modération étant la compagne « nécessaire de la sagesse et de l'équité.

« Quand un acte législatif n'a pas ce caractère, quand « il est inspiré par la passion, la haine, l'envie, quand il « manque de modération, ce n'est pas une loi, c'est « le « fait du prince », le prince pouvant être aussi bien une « collectivité qu'un individu : c'est alors un acte arbi- « traire, passionné, méprisable, qui ne s'impose pas à « la conscience, qui ne commande ni le respect, ni « l'obéissance.

« Je trouve qu'en pareille matière, on abuse du mot « fraude... Toute « évasion fiscale » n'est pas une fraude. « Il y a d'abord la question philosophique de droit pur « dont je viens de dire un mot et qui, en nombre de « cas, suffirait à faire écarter le mot de « fraude » ; il y a « un acte de légitime défense quand on se soustrait à un « simple « fait du prince », ce prince agissant arbitrai- « rement fut-il un Parlement ». (1)

La même opinion est soutenue par M. Kergall, qui s'appuie sur ce double principe qu'un impôt mis à la charge d'une minorité payante par une majorité non payante sera illégitime et offensif au premier chef et que, d'autre part, un des droits, un des devoirs primordiaux de l'homme est de résister à l'oppression (2).

(1) P. Leroy-Beaulieu, Préface au volume de R. Depuichault, *La fraude successorale par le procédé du compte-joint*, p. III.

(2) Cf. l'art. de M. Kergall dans la *Revue économique et financière* du 17 novembre 1906.

Au fond, ces deux auteurs, suivis d'ailleurs par bien d'autres de moindre envergure, admettent que les droits successoraux sont légitimes, en principe, mais cessent de l'être, lorsqu'ils sont excessifs. Tant qu'ils restent modérés, nous devons les payer; dès qu'ils deviennent hautement progressifs et se transforment en une sorte de spoliation ou de confiscation, nous sommes en état de légitime défense et avons le droit de résister aux prétentions du fisc (1).

L'inconvénient d'une telle doctrine est son extrême imprécision. Nous avons vu (2) le désaccord des auteurs sur le principe même de la modération : chacun adopte une règle différente, et tel taux qui paraît modéré à celui-ci sera jugé par celui-là exorbitant. Qui décidera en dernier ressort ? Qui fixera le point où les droits successoraux cessent d'être raisonnables ? Comment ne pas comprendre que chacun tranchera la question dans son propre intérêt, que les descendants trouveront excessifs des droits quelconques sur la succession de leurs parents et que les collatéraux et les non-parents eux-mêmes auront une tendance à estimer immodérées les prétentions du fisc sur l'héritage qui leur échoit ? Aussi, en fin de compte, on aboutit à une situation anarchique qui laisse l'individu libre de résister à la

(1) Cf. le mot de M. Th. Reinach, au cours de la discussion de l'impôt sur le revenu : « Ce que vous appelez une fraude pourrait « bien n'être qu'un retour au droit naturel. » (*Journal officiel* du 26 janvier 1909, p. 125, col. 3).

(2) Cf. ch. I.

loi, situation inadmissible dans un pays de suffrage universel.

Car il ne faut pas oublier qu'aujourd'hui l'impôt est librement voté par les représentants du pays, qu'il est censé répondre à des besoins constatés et qu'il ne saurait y avoir d'analogies entre notre temps et ces temps « où les particuliers se trouvaient en présence des fiscs « seigneuriaux, obligés de se défendre, par les moyens « qui étaient à leur disposition, contre de véritables « actes de brigandage » (1).

Nous n'examinerons pas les solutions subtiles de théologiens (2) qui, en ces matières, recourent à des distinctions entre les impôts justes et les impôts injustes, les impôts anciens, qui offrent une présomption de justice, et les impôts nouveaux, qui n'emportent pas obligation morale, les impôts directs, qui lient la conscience, et les impôts indirects, qui ne semblent pas la lier (3). A ces disputes médiévales, poursuivies de nos jours, nous préférons les solutions claires et droites de ces grands esprits, non déformés par les discussions scolastiques, qui s'appelaient saint Augustin et saint Paul. Le premier qualifiait d'erreur grave l'opinion déjà répandue de son temps que « frauder le fisc n'est

(1) C. Lescœur, *Pourquoi et comment on fraude le fisc*, p. 267.

(2) *Ibid.*, p. 264 et s.

(3) Pruner, *Théol. mor.*, I, p. 154, 621. — Gury, *Compend. théol. mor.*, I, n° 738 et s. — Card d'Annibale, *Summula théol. mor. éd.*, III, (1891) *pars.* II, n° 580 et 581. — Card. Gousset, *Théol. mor.*, I, n° 999.

pas une fraude » (1) et le second reconnaissait l'obligation de payer l'impôt (2), comme l'avait reconnu le Maître dans sa célèbre formule : « Rendez à César ce qui est à César » (3).

Quoi qu'il on soit de la portée morale du problème et de la condamnation théorique de la fraude, le fait n'en subsiste pas moins et a une tendance de plus en plus marquée à s'affirmer. Il n'en faut pas voir la cause dans un fléchissement de la moralité publique : l'origine en est beaucoup plus précise, beaucoup plus technique, pourrait-on dire ; elle provient, ainsi que nous l'avons déjà indiqué, de l'élévation croissante des tarifs.

La difficulté consiste à évaluer l'importance de la fraude (4). M. Mougeot parlait en 1895 de 100 millions (5). Dans son rapport du 4 novembre 1907, M. Ch. Dumont fixait au quart des droits de mutation la perte subie par le Trésor, ce qui donnait 250 millions : 4 = 62 millions (6). M. Fernand Faure fixe à 600 millions et peut-être à 1 milliard le montant des valeurs qui se soustraient annuellement à l'impôt (7). Dans l'exposé des

(1) Fraudem non fieri, quia fit fisco, *Epist.* 96, n° 2.
(2) *Epitre aux Romains*, XIII, 7.
(3) *Matth.*, XXII, 21.
(4) Cf. A. Dupeyron, *L'impôt sur les successions*, p. 195 et s.
(5) *J. Officiel*, Chambre, Doc. parlem., novembre 1895, p. 2375.
(6) *J. Officiel*, 22 juin 1908, Doc. parlem., p. 1302.
(7) *Les valeurs mobilières et les fraudes* dans l'*Opinion* du 1er août 1908.

motifs du projet de budget pour 1909, M. Caillaux l'évaluait à 32 et 40 millions (1) et, l'année suivante à 600 millions (2). MM. de Lavergne et Henry n'hésitent pas à évaluer la fraude annuelle à plus de 1.200 millions (3). Un fait est certain : elle existe et est considérable.

Le grand souci des contribuables, avons-nous dit, est d'échapper au fisc. Mais, avons-nous ajouté, toute évasion fiscale n'est pas nécessairement une fraude, et il est des moyens réguliers et licites de se soustraire à certains droits. Nous allons passer en revue les différents modes d'évasion et de fraude employés tour à tour par le *de cujus* et par ses héritiers, en faisant remarquer que ceux-ci ont surtout recours à la fraude proprement dite, tandis que les mesures adoptées par celui-là ne doivent pas être fatalement tenues pour frauduleuses. A la suite de cet exposé, nous rechercherons comment le fisc se défend contre les contribuables, quelles armes il a déjà forgées, quelles armes aussi il pourrait avoir à sa disposition dans un avenir prochain.

La transformation des immeubles en valeurs mobilières est un procédé assez peu employé par qui veut épargner à ses héritiers des droits élevés de succession.

(1) *J. officiel*, 17 mai 1908, Doc. parlem. Chambre, Annexe n° 1709, p. 863.
(2) *J. officiel*, 18 juin 1909. Doc. parlem. Chambre. Annexe, n° 2570.
(3) De Lavergne et Henry, *La richesse de la France*, p. 70.

Il n'y a plus aujourd'hui entre le tarif successoral des immeubles et des meubles la différence sensible qu'avait édictée la loi de Frimaire. D'ailleurs les droits de mutation à titre onéreux sont élevés et il faudrait établir la proportion entre ces droits et les droits successoraux qui incombent à l'héritier, pour calculer le bénéfice éventuel de celui-ci. Toutefois, bien des gens se sont désaffectionnés de la fortune immobilière, à cause des difficultés d'administration qu'elle présente et de son fable revenu : c'est pourquoi « si, par un heureux « hasard, un propriétaire foncier trouvait à vendre ses « immeubles avantageusement, il y serait poussé au- « jourd'hui, non pas seulement par les avantages im- « médiats que ne manqueront pas de lui procurer des « remplois en valeurs mobilières, mais aussi, dans une « certaine mesure, par le désir d'assurer plus complè- « tement la transmission de son avoir à ses héritiers « qu'il pourra garantir contre les lourds prélèvements « du fisc » (1).

Car c'est surtout avec les valeurs mobilières que l'évasion fiscale ou la fraude est le plus aisée. On sait que cette forme de placement est essentiellement moderne (2) et l'on sait aussi combien les titres au porteur sont facilement dissimulables et transmissibles. Nous aurons l'occasion de traiter ce point plus à fond,

(1) C. Lescœur, *Pourquoi et comment on fraude le fisc*, p. 102.

(2) Cf. P. Leroy-Beaulieu, *L'art de placer et gérer sa fortune*, passim.

lorsque nous parlerons des tentatives frauduleuses des héritiers. Comme nous parlons ici de l'évasion fiscale exercée par le *de cujus*, il suffira d'indiquer à quels moyens il peut avoir recours pour soustraire ces titres à l'investigation du fisc et les transmettre nets de charges à ses successeurs.

Il y a d'abord le don manuel. C'est le procédé le plus simple et le plus pratique. Pour épargner à ses enfants ou à ses neveux des taxes élevées, un homme, arrivé à l'âge du repos, se désaisit souvent de son patrimoine dans une large mesure. S'il a confiance dans les siens, il n'aura pas à craindre leur ingratitude et pourra même obtenir d'eux en secret un usufruit total ou partiel du revenu des titres ainsi aliénés. S'il lui répugne de se dépouiller de son vivant, de façon à perdre toute indépendance (1), il pourra recourir à l'intermédiaire d'un parent ou d'un ami sûr, entre les mains de qui il déposera ses titres, à charge de les remettre à ses héritiers, au lendemain de son décès. Le parent ou l'ami joue ici le rôle de mandataire. Rien de plus régulier et, au fond, quoiqu'on puisse croire, rien de plus fréquent qu'un tel procédé.

Il y avait aussi la location de coffre-fort (2). Bon nombre de capitalistes avaient pris l'habitude de louer

(1) Cf. sur cette répugnance, assez humaine, les déclarations de M. Asquith à la Chambre des Communes, le 2 juillet 1907 (*Economiste français*, 6 juillet 1907).

(2) Cf. C. Lescœur, *Les coffres-forts et le fisc*.

un coffre-fort ou un compartiment de coffre-fort dans un établissement financier, facilitant ainsi la fraude de leurs héritiers, qui pouvaient effectuer sans contrôle, au lendemain du décès le retrait de la fortune mise à l'abri ; car c'est bien d'un contrat de louage qu'il s'agit et non d'un contrat de dépôt. S'il y avait dépôt, l'établissement financier devrait faire connaître à l'enregistrement la liste des sommes, titres ou valeurs qui ont été placés dans le coffre. Mais il ignore en quoi ces valeurs consistent et même s'il y en a. Tandis qu'avec la thèse, seule admissible, du contrat de louage (1), d'après lequel les obligations qui naissent du louage de choses ne prennent pas fin par la mort du locataire, l'établissement financier doit agir pour les héritiers de celui-ci comme pour lui-même et les laisser accéder librement au coffre-fort (2).

D'ailleurs, le capitaliste pouvait constituer un mandataire qui irait, avant le décès, vider le coffre-fort, pour en répartir ensuite le contenu entre les héritiers du défunt, conformément aux indications de celui-ci. Le mandataire pouvait même vider le coffre après le décès, avant que l'établissement financier en eût été avisé, et bien que son mandat fût révoqué. Mais on ne pouvait prouver quoi que ce soit contre ce mandataire. Pour plus de sûreté, la location pouvait être faite con-

(1) A. Wahl, *Traité de droit fiscal.*

(2) Trib. civ. de Montpellier, 27 sept. 1910, D, 1911, 2, 321. — Trib. civ. de la Seine, 3 février 1913. — *Droit financier* 1913, 223.

jointement et solidairement à l'intéressé et à son mandataire (1). D'autres modalités sont concevables. L'ingéniosité des contribuables se développe au fur et à mesure que se révèlent les nouvelles prétentions du fisc.

Nous verrons plus loin comment une loi toute récente (2) est venue réglementer cette question des coffres-forts et poser des principes nouveaux destinés à réprimer l'évasion fiscale.

Un autre procédé très en faveur auprès des contribuables pour échapper aux taxes successorales est celui du dépôt avec compte-joint (3). Il est emprunté aux Anglais qui l'imaginèrent en 1894, lorsque des tarifs élevés furent inaugurés chez eux. C'est une application de la solidarité active ou entre créanciers qui se rattache aux art. 1197 et suiv. du Code civil (4).

En quoi consiste le procédé du compte-joint ? En ceci qu'un dépôt est fait *conjointement et solidairement* par deux personnes et que le codéposant peut effectuer le retrait du dépôt, même après la mort du déposant, sans qu'aucune difficulté puisse lui être légalement opposée. On comprendra mieux le mécanisme du compte-joint, en lisant une des formules usuelles

(1) Cf. Kergall, *Revue économique et financière*, 5 janvier 1900, p. 3.

(2) 19 avril 1918.

(3) Cf. R. Depuichault, *La fraude successorale par le procédé du compte-joint*, et Guilmard, *L'évasion fiscale*.

(4) Planiol, *Droit civil*, II, n° 725. — Demolombe, *Contrats*, III, n° 125.

adoptées pour ce genre de contrat. Il est stipulé d'ordinaire « que chacun des déposants aura le droit, sur sa « seule signature, de faire fonctionner le compte qui « va s'ouvrir, notamment par emploi de fonds en « achats de titres, par vente des valeurs entrées au « compte, par retrait de tout ou partie des dépôts, « espèces ou titres, que les paiements et règlements « faits par le dépositaire sur la signature de l'un des « créanciers solidaires seront libératoires vis-à-vis des « héritiers de celui qui viendrait à décéder » (1).

Lorsque l'art. 7 de la loi du 31 mars 1903, que nous étudierons plus loin, fut venu armer le fisc contre une pratique aussi préjudiciable à ses intérêts, en faisant des banques de véritables auxiliaires de son action contre les contribuables, ceux-ci comprirent que le procédé du compte-joint n'offrait point en France d'avantages pour échapper aux taxes successorales. C'est alors que s'accentua l'exode des capitaux français vers les banques étrangères, qui ne manquèrent pas de profiter de cet état d'esprit et d'attirer notre épargne nationale par la perspective des avantages certains et de la quasi-immunité qu'elle rencontrait chez elles (2).

Sans doute la facilité de se faire ouvrir un compte-joint et la sécurité qui en résulte varie avec les pays.

(1) C. Lescœur, *Pourquoi et comment on fraude le fisc*, p. 111.

(2) Vr. *Journal de droit international privé*, 1904, p. 314 et s. *Des comptes-joints ouverts à des clients français par des banques étrangères*. — Cf. Guilmard, *L'évasion fiscale*, passim.

Il faut tenir compte des législations particulières de l'Etat chez lequel on se propose de déposer son argent et aussi des arrangements fiscaux qui ont pu ou qui pourraient être conclus entre ces Etats et le nôtre. Le législateur français n'a pas manqué de recourir à ces conventions dans la mesure où il rencontrait chez ses voisins une similitude de législation intérieure qui permit aux deux gouvernements de se prêter une aide réciproque pour la répression de la fraude fiscale. Cependant, en l'absence d'un pacte international universel, l'évasion fiscale sera toujours aisée, et il est encore possible, sans aucun danger de se faire ouvrir un compte-joint dans certains pays, en Suisse par exemple (1), ou dans les Pays-Bas ou dans les Etats scandinaves. Nous ne parlons pas de l'Allemagne, mais jusqu'à la veille de la guerre, certains capitalistes y trouvaient, au point de vue qui nous occupe, une sécurité particulière, contre laquelle, auraient pourtant dû se dresser des considérations patriotiques (2).

A ces arguments sur l'inégalité de valeur et de résultats que peuvent offrir les comptes-joints dans les différents pays étrangers, s'ajoute un argument d'un ordre plus général. Le compte-joint ne peut être à l'usage que d'une minorité de capitalistes. N'importe qui n'est pas à même de s'en faire ouvrir un n'importe

(1) Cf. C. Lescœur, *Pourquoi et comment on fraude le fisc*, p. 138 et s.

(2) Cf. R. Depuichault, *op. cit.*, *passim*.

où. Il est nécessaire d'être capable de prendre ses mesures pour surveiller sa fortune ainsi déposée à l'étranger, de discuter les conseils de placement qu'on recevra de la banque étrangère dépositaire, de connaître la langue du pays, de se tenir au courant des lois nouvelles qui pourraient, ici comme là, apporter des modifications au régime du compte-joint.

D'autre part il convient de signaler les inconvénients que la généralisation d'une telle pratique pourrait avoir sur la prospérité économique du pays, en aggravant l'exode des capitaux. La banque étrangère dans laquelle sont déposés les titres ne manquera pas d'offrir à son client français soit des valeurs qu'elle est chargée d'émettre, soit simplement des valeurs de son marché national. Elle arrivera insensiblement à diriger l'emploi des économies de son client et à lui imposer des placements. On sait que la France a toujours été le banquier du monde et l'on sait aussi quel avantage il y a pour sa balance économique à ce que son portefeuille soit largement créancier de l'étranger : il y a lieu pourtant de signaler le danger d'un exode trop accusé de nos capitaux qui, peu à peu soustraits à l'industrie nationale et dirigés par des influences extérieures, pourront contribuer au développement d'une industrie étrangère, souvent rivale et parfois ennemie.

Malgré tout, la préoccupation de se soustraire aux exigences du fisc risque de l'emporter chez nombre de capitalistes et il faut bien reconnaître que ceux à qui

leur culture financière ou l'importance de leur fortune le permettent n'hésitent pas à recourir au procédé du compte-joint, dans le but essentiel d'échapper aux taxes successorales.

Coffres-forts et comptes-joints exigent une complicité, ou, si l'on trouve le mot trop gros, une entente entre le successible et ses héritiers. Il est d'autres modes de fraude fiscale qui sont particuliers à ces derniers. Ce sont les plus connus et les plus faciles à empêcher. On peut les ranger sous deux chefs : les omissions et les déclarations insuffisantes quant aux biens à déclarer, — les déclarations fausses quant aux dettes à déduire, c'est-à-dire les dissimulations d'actif et les simulations de passif.

Nous insisterons peu sur ces dernières, car il suffit de se rapporter au texte de la loi de 1901, que nous avons étudiée au chapitre IV, pour voir avec quelles précautions notre législateur a admis la déduction des dettes et de quelles sanctions il a entouré les simulations : en fait, elles sont à peu près impossibles et il n'y a lieu de les signaler que pour mémoire.

Les dissimulations d'actif au contraire sont bien plus aisées. Pour les étudier avec quelque clarté, il convient de distinguer les divers éléments qui composent un patrimoine.

Laissons de côté les immeubles, au sujet desquels les dissimulations sont impossibles. Les meubles meublants, au contraire, peuvent donner lieu à la fraude. Ils

constituent aujourd'hui un élément de beaucoup de successions autrement important qu'avant la loi de l'an VII, et les lois de 1901 et 1903 qui sont venues compléter et corriger la première n'ont pas manqué d'armer le fisc contre une fraude qui s'exerçait à son détriment dans des conditions assez sérieuses. Désormais les héritiers sont tenus de faire connaître si les meubles recueillis par eux sont l'objet d'un contrat d'assurance contre l'incendie, la date du contrat, le nom de l'assureur, le montant du risque (1). C'est sur le contrat d'assurance que se base désormais le fisc pour une évaluation forfaitaire. Il accepte les évaluations des polices si elles ne sont pas antérieures de plus de cinq ans au décès et jusqu'à concurrence d'un certain quantum qui est fixé à 33 0/0. Ainsi, la fraude est atténuée mais elle reste possible. — D'abord, elle continue comme autrefois pour les mobiliers non assurés. En second lieu, s'il existe une assurance, mais que le contrat remonte à cinq ans ou plus avant le décès, on ne peut pas en tenir compte. Enfin, lorsqu'il existe une assurance ayant moins de cinq ans de date, la marge des deux tiers qui est laissée à l'héritier est ordinairement excessive : la valeur vénale des objets d'art, des tableaux, des bijoux, de l'argenterie, laissés par le défunt est de beaucoup supérieure aux 33 0/0 de la somme pour laquelle, ils sont assurés. Le fisc est donc frustré, si l'héritier

(1) Le 31 mars 1903, art. 6.

ne déclare que les 33 0/0 de la valeur assurée (1).

Les meubles incorporels au contraire donnent difficilement lieu à la fraude. Pour les fonds de commerce et clientèles, l'Administration a reçu le droit (2) de faire constater par voie d'expertise leur valeur réelle. Pour les offices ministériels, leur valeur en est connue assez exactement pour qu'aucune dissimulation ne soit possible. — Les créances mobilières ordinaires, qui doivent être déclarées, elles aussi, peuvent difficilement échapper au fisc, car, à moins de créances d'une valeur insignifiante, elles sont toujours constatées par des actes dont l'Administration pourra faire la preuve. Quant aux créances sur des compagnies d'assurances sur la vie, la loi du 25 février 1901 (3) a pris des mesures pour ne pas les laisser échapper. Elle a interdit aux compagnies d'assurances de s'acquitter de ce qu'elles doivent, si ce n'est sur la représentation d'un certificat délivré par le receveur de l'enregistrement et constatant que les droits ont été payés.

Nous arrivons à l'élément le plus important des meubles incorporels et qui a pris à notre époque un développement inouï dans la fortune privée, c'est-à-dire les valeurs mobilières.

On peut d'abord assurer que le contribuable ne peut ici frauder le fisc par insuffisance d'évaluation. Car ces

(1) C. Lescœur, *Pourquoi et comment on fraude le fisc*, p. 78.
(2) L. de 1901, art. 11, *in fine*.
(3) Art. 15-5°.

valeurs sont d'ordinaires cotées en Bourse. Le fisc prend alors le cours moyen au jour du décès, et, si elles ne sont pas cotées, il fixe une valeur estimative. En revanche, la fraude peut s'exercer par omission de déclaration, mais ici encore, il faut distinguer entre les titres nominatifs et les titres au porteur.

En ce qui concerne les titres nominatifs la fraude par omission n'est guère à craindre. Outre que leur existence est révélée par des livres dont l'Enregistrement dispose, celui-ci pour assurer le paiement des droits de mutation a fait adopter la règle que le transfert de ces titres ne pourrait être effectué que sur la présentation d'un certificat du receveur, constatant le paiement des droits. Cet règle, admise par la loi du 8 juillet 1852 (1), pour les transferts et mutations de rentes sur l'Etat a été étendue par la loi de 1901 (2) aux transferts et conversions les titres nominatifs des sociétés, départements, communes et établissements publics.

Ainsi, la crainte d'avoir à payer le double droit pour non déclaration, dans les six mois, ou d'avoir un jour ou l'autre à faire effectuer le transfert, par exemple pour la réalisation du titre, inciteront l'héritier à s'acquitter. On sait que la prescription des droits de mutation par décès est de 5 ou 10 ans selon les cas. Il est donc possible que l'héritier trouve dans ce délai une tentation et

(1) Art. 25.
(2) Art. 15, premier al.

une possibilité de fraude, car le législateur de 1901, en s'occupant des titres nominatifs des sociétés, a oublié de leur étendre la règle que le législateur de 1852 avait adoptée en ce qui concerne les rentes sur l'Etat, portant à 30 ans le délai de la prescription, et rendant ainsi à peu près impossible pour les fonds d'Etat la fraude successorale.

Nous n'avons, jusqu'à présent, parlé que des titres nominatifs français. Les titres étrangers peuvent à la rigueur échapper aux investigations du fisc, qui n'en aura connaissance qu'accidentellement, « mais on peut affirmer qu'il n'y a pas là une source de pertes sérieuses pour le Trésor. Les valeurs nominatives étrangères sont fort peu répandus en France. Le capitaliste français qui ne peut surveiller de près ses valeurs étrangères, tient à leur donner une forme qui en rende l'aliénation facile. Les valeurs nominatives étrangères n'ont pas, comme les valeurs nominatives françaises, cette supériorité sur les titres au porteur de ne pas payer la taxe annuelle de transmission. Il faut ajouter que les héritiers qui voudront échapper au paiement des droits de mutation par décès sur les valeurs nominatives étrangères, devront prendre mille précautions difficiles et coûteuses, notamment avoir soin de ne pas faire rédiger par un notaire français la procuration ou l'acte de notoriété nécessaire pour obtenir le transfert des titres en leur nom. Ils se heurteront souvent à des difficultés matérielles ou à des frais qui les empêcheront

d'échapper ainsi au droit de mutation par décès » (1).

Les titres au porteur sont, en revanche, l'élément qui fournit au contribuable les plus grandes facilités de fraude. On peut les assimiler à l'argent comptant, qu'un héritier unique empochera sans en faire mention dans sa déclaration ou que des cohéritiers se partageront, sans en faire part à l'Administration.

Plusieurs hypothèses peuvent se présenter. La plus simple est celle où les héritiers découvrent chez le défunt des titres au porteur. Ici nulle difficulté de fraude : rien n'apparaît au fisc et il ne peut exercer ses droits. Pour qu'il le pût, il faudrait que la preuve fût faite que ces titres se trouvaient aux mains du défunt, lors de son décès. Le cas se présente parfois. Si le fisc trouve la preuve que des titres nominatifs ont été convertis par le défunt peu de temps avant sa mort, en titres au porteur, et que l'héritier en a ensuite touché les coupons, il y a présomption de fraude punissable, en cas de non déclaration (2). Il en est de même si le défunt ayant donné mandat à un tiers de négocier des titres au porteur, est mort avant que le mandataire ait rendu ses comptes ; on admettra facilement la présomption d'omission de cette valeur (3).

(1) Wahl, *Comparaison des charges fiscales qui pèsent sur les placements*, dans *Journal de droit international privé, Clunet*, 1904, p. 85.

(2) Trib. de Rodez, 15 avril 1899.

(3) Trib. de Draguignan, 23 juin 1888. Cass., 9 avril 1909 (Sirey, 1901, I, 52).

Une autre hypothèse, très fréquente, est celle des titres déposés en garde dans une banque, qu'il ne faut pas confondre avec la location de coffre-fort, dont nous avons déjà parlé. Le dépôt en banque est très usité de nos jours et permet au déposant, moyennant un droit de garde minime, de s'exonérer des risques de perte, de vol ou d'incendie, en même temps que de l'encaissement des coupons et de la vérification des tirages de remboursement.

La tentation pouvait être grande pour les héritiers d'effectuer le retrait des titres sans acquitter les droits successoraux. Mais l'Administration a pris ses mesures pour sauvegarder ses intérêts. Elle avait songé à interdire aux dépositaires de se dessaisir des titres, sans justification du paiement des droits, assimilant les titres au porteur aux titres nominatifs et aux sommes dues par les compagnies d'assurances sur la vie : mais on a préféré ne pas frapper d'indisponibilité les titres jusqu'au paiement des droits et la loi de 1901 (1) a obligé « les dépositaires, détenteurs ou débiteurrs de titres dé- « pendant d'une succession ouverte, d'adresser à l'Ad- « ministration de l'Enregistrement une liste de ces « titres, soit avant d'en effectuer la remise, soit dans la « quinzaine qui suivra, sous peine d'être tenus eux- « mêmes des droits et pénalités exigibles vis-à-vis de « l'héritier et passibles, en outre d'une amende de « 500 francs en principal ».

(1) Art. 15.

Cette disposition atteint toutes les sociétés et personnes que leur profession met en rapport avec le public : banquiers, agents de change, escompteurs, changeurs, officiers publics, officiers ministériels, agents d'affaires. Le projet du Gouvernement imposait l'obligation à tous les dépositaires ou détenteurs quelconques, mais le Sénat ne l'a pas adopté. Les simples particuliers qui pourraient être dépositaires ou détenteurs de titres au porteur appartenant au défunt ne sont pas soumis à l'obligation de la déclaration et, par leur intermédiaire, la fraude fiscale reste possible.

Pour se rendre un compte exact de la possibilité de la fraude, en matière de dépôt, il faut bien distinguer quels établissements sont tenus à la déclaration et quels autres y échappent :

1° Y sont tenues : *a*) Les banques de dépôt, — soit banques privées, soit sociétés de crédit montées par actions ; *b*) les succursales de ces sociétés fonctionnent à l'étranger ; *c*) les succursales fonctionnant en France de sociétés étrangères (1).

2° Y échappent au contraire les banques ayant leur siège à l'étranger (2).

C'est donc principalement par l'intermédiaire de ces

(1) Sur ce dernier point, v. Cass., 10 février 1902. — Cf. Wahl, *Droit fiscal*, II, n° 996. — Clunet, 1904, p. 87 et *Rev. générale de l'Enregistrement*, n° 4383.

(2) Wahl, *Droit fiscal*, II, n° 996, 1000 et s. et dans Clunet, 1891, p. 1085 et s. et 1901, p. 86.

dernières que les contribuables tenteront de frauder le fisc. Parlant plus haut du compte-joint et de la location de coffres-forts à l'étranger, nous avons mentionné l'étendue de l'exode des capitaux français et signalé le danger de cet exode. La sécurité des dépôts en banque à l'étranger est une nouvelle cause qui pousse dans cette voie le capitaliste français.

On vient de voir que les succursales de nos établissements de crédit fonctionnant à l'étranger étaient soumises, comme celles qui fonctionnent en France, à l'obligation de la déclaration. Des hésitations s'étaient élevées sur ce point (1), mais il ne semble pas qu'il puisse y avoir de doute, après les paroles prononcées par M. Berteaux : « L'administration prétend à notre avis « avec juste raison que les sociétés de crédit sont te- « nues, pour toutes leurs succursales à l'étranger, des « obligations résultant de l'art. 15 de la loi de 1901. Elles « le seront de même des obligations résultant de la « présente, qui n'est que le complèment de la loi de « 1901 (2). »

C'est pour échapper à ces risques que nos grandes institutions de crédit ont fondé à l'étranger des *banques filiales*, qui de distinguent de simples succursales. A ces banques les sociétés françaises fournissent leur ca-

(1) Cf. P. Leroy-Beaulieu, *L'art de placer et gérer sa fortune*, p. 308.

(2) Rapport sur l'amendement Clémentel. — Cf. Kergall, *Revue économique et financière*, 8 décembre 1906, n° 1292.

pital d'établissement, leurs administrateurs et jusqu'à leur nom (1). Elles sont ainsi des sociétés véritablement étrangères, jouissant des avantages de ces dernières et en particulier échappant aux investigations de notre Enregistrement.

Ainsi, c'est pratiquement à l'étranger, soit dans des sociétés étrangères, soit dans des filiales de nos établissements français, que les capitalistes désireux de frauder le fisc iront chercher une aide efficace. Est-ce à dire que la fraude, en matière de dépôt, soit absolument impossible en France ? Nous ne le croyons pas et en voici la raison.

Pour assurer l'application en France de l'art. 15 de la loi de 1901, il faudrait que l'Administration eut le pouvoir de contrôler les déclarations des assujettis. Or, il n'y a réellement que les sociétés anonymes ou en commandite par actions chez lesquelles ce contrôle fonctionne pleinement. Les banquiers privés et agents d'affaires y échappent. Pour les notaires ou autres officiers ministériels, le droit de communication porte sur des documents déterminés et non sur les pièces de comptabilité. Il en est de même pour les agents de change, coulissiers et autres intermédiaires d'opérations de bourse, chez qui la communication n'a pour objet que le *répertoire* sur lequel ils doivent inscrire

(1) Ainsi le *Crédit industriel* de Paris a constitué à Paris la *Société belge de crédit industriel et commercial.*

chacune de leurs opérations jour par jour, sans blanc ni interligne (1).

Il est donc possible que les personnes dont nous venons de donner l'énumération, détenteurs de valeurs mobilières dépendant d'une succession, les restituent aux héritiers de leurs clients, sans les déclarer au fisc. Par leur intermédiaire et avec leur complicité, la fraude reste possible. Elle doit s'exercer quelquefois : mais il y a tout lieu de penser que la plupart d'entre elles se conforment scrupuleusement à la loi, dans la crainte que des indiscrétions ou des imprudences des héritiers ne les exposent tôt ou tard aux poursuites et aux pénalités sévères fixées par la loi.

Au cours des pages précédentes, nous avons tâché d'énumérer, en les groupant avec quelque méthode, les principales modalités de fraude fiscale en usage chez les contribuables, qu'il s'agisse d'un capitaliste désireux d'éviter à ses successeurs le paiement de droits successoraux ou qu'il s'agisse d'héritiers attentifs à frustrer le fisc de ce qui lui revient. Nous n'avons pu dresser ce tableau sans faire plus d'une allusion aux mesures que prenait l'Administration pour sauvegarder ses intérêts et qui souvent orientaient la fraude dans une voie nouvelle. Il convient de reprendre ici cette seconde partie de notre programme, et, au risque de quelques redites, de voir comment le fisc s'est défendu dans sa lutte contre l'ingéniosité des contribuables et

(1) L. 28 avril 1893, art. 30.

de quelles armes il dipose. Peut-être l'ordre chronologique des mesures législatives votées en ce sens sera-t-il le meilleur et le plus clair pour donner une vue d'ensemble de la question.

La loi a voulu d'abord armer l'Administration de l'enregistrement de grands pouvoirs d'investigation pour contrôler le montant des successions et assurer le paiement des droits fiscaux? Une série de textes ont été votés dans ce sens.

C'est d'abord la loi du 23 août 1871 qui dispose que « les Sociétés, compagnies, assureurs et tous autres as- « sujettis aux vérifications des agents de l'enregistre- « ment seront tenus de présenter aux dits agents leurs « livres, registres et pièces de comptabilité, afin qu'ils « s'assurent de l'exécution des lois sur le timbre : tout « refus de communication sera puni d'une amende « de 100 à 1.000 francs. »

L'art. 7 de la loi du 21 juin 1875 est venu préciser et renforcer cette obligation (1).

L'art. 5 de la loi du 17 avril 1906 élève les pénalités en

(1) « Les sociétés, compagnies d'assurances, assureurs contre l'in- « cendie ou sur la vie et tous autres assujettis aux vérifications de « l'Administration, sont tenus de communiquer aux agents de l'en- « registrement, tant au siège social que dans les succursales et « agences, les polices et autres documents énumérés dans l'art. 22 « de la loi du 23 août 1871, afin que les agents s'assurent de l'exé- « cution des lois sur l'enregistrement et le timbre. — Tout refus « de communication sera constaté par procès-verbal et puni de « l'amende spécifiée en l'art. 22 de la loi du 23 août 1871 ».

cas de refus. Les amendes sont portées de 1.800 à 10.000 francs. Les assujettis aux vérifications de l'enregistrement doivent en outre, en cas d'instance, présenter les pièces ou documents non communiqués sous une astreinte de 100 francs au minimum pour chaque retard.

Cette disposition, proposée par la commission du budget de la Chambre, d'accord avec le Gouvernement a pour but d'augmenter l'amende encourue par les sociétés françaises ou étrangères pour refus de communication de leurs registres, documents et pièces de comptabilité, afin d'éviter que ces sociétés aient intérêt à acquitter l'amende plutôt que les droits dont l'exigibilité pourrait être révélée par l'examen des registres et documents à communiquer. L'amende était devenue pour certaines sociétés étrangères une sorte de prime d'assurance contre le paiement de l'impôt (1).

Nous avons dit que ce droit de communication si étendu présente un intérêt particulier en ce qui concerne les grandes sociétés de crédit, où se concentrent de plus en plus les dépôts d'argent et de valeurs.

Les dépositaires de sommes et de valeurs sont en outre soumis à des obligations très précises dont nous avons dit un mot. La loi du 8 juillet 1852 dispose que le transfert ou la mutation de vente au Grand livre de la Dette publique d'une inscription de rente provenant de

(1) *Bulletin annoté des lois et décrets*, 1906 (loi 17 avril).

titulaires décédés ne pourra être effectuée que sur la présentation d'un certificat délivré sans frais par le receveur de l'Enregistrement et visé par le Directeur départemental, constatant l'acquittement du droit de mutation par décès établi par l'art. 7 de la loi du 18 mai 1830.

La loi du 25 février 1901 a considérablement étendu ce texte. Elle a étendu les prescriptions de la loi de 1852 « au transfert ou à la conversion des titres nominatifs « des sociétés, départements, communes et établisse- « ments publics. » Donc, aucun transfert ou conversion de titres nominatifs ne pourra être effectué que sur la production d'un certificat de paiement des droits délivré par le receveur.

La même loi oblige les dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs, — banquiers, officiers, publics, agents d'affaires, etc... à les déclarer à l'Enregistrement dans la quinzaine de la remise aux héritiers.

Avec la loi de 1901, l'Administration ne pouvait atteindre les héritiers domiciliés à l'étranger. Aussi la loi du 30 décembre 1903 a-t-elle prévu que la remise aux héritiers ayant leur domicile à l'étranger ne pourra être faite que sur la production d'un certificat de l'enregistrement constatant le paiement préalable des droits.

Le fisc paraissait puissamment armé, dans ses pouvoirs d'investigation contre les contribuables. Mais la fraude trouvait toujours moyen de s'exercer. Pour la serrer de plus près et la gêner, soit en matière d'impôt

sur le revenu, soit en matière de droits de successions, la loi du 29 mars 1914, concernant l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières françaises et étrangères, a encore renforcé les moyens de contrôle dont dispose l'administration à l'égard des banquiers et les a astreints à des obligations nouvelles. Nous ne croyons pouvoir mieux faire que de reproduire le texte même de ces articles.

Art. 34. — « Pour les valeurs mobilières étrangères « qui ne sont pas soumises par les lois en vigueur à des « droits et taxes équivalentes à ceux qui sont établis « sur les valeurs françaises ainsi que pour les titres de « rentes, emprunts et autres effets publics des Gouver- « nements étrangers, la retenue de l'impôt est opérée « par le banquier, changeur, ou toute autre personne « qui effectue en France le payement des intérêts, « arrérages ou tous autres produits. »

Art. 35. — « Quiconque fait profession ou commerce « de recueillir, encaisser, payer ou acheter des coupons, « chèques et tous autres instruments de crédit, créés « pour le payement des dividendes, intérêts, arrérages « ou produits quelconques de titres ou valeurs désignés « dans l'article précédent, doit en faire la déclaration au « bureau de l'enregistrement de sa résidence.

« Il est interdit à toutes les personnes que désigne le « premier alinéa du présent article de recueillir, encais- « ser, payer, acheter ou négocier les coupons, chèques « ou autres instruments de crédit visés par le dit alinéa, « sans opérer immédiatement la retenue de l'impôt ou

« sans en faire l'avance, si, par suite de contrats exis-
« tants, l'impôt est à la charge de l'émetteur du titre, à
« moins qu'il ne leur soit justifié que cette retenue ou
« cette avance a déjà été effectuée par un précédent
« intermédiaire soumis aux prescriptions du présent
« article et des articles suivants. »

Art. 36. — « Toute personne qui demandera en France
« le payement de ces coupons, chèques ou instruments
« de crédit devra déposer, en même temps et à l'appui,
« un bordereau daté dont elle pourra exiger un récé-
« pissé. Ce bordereau ne portera ni le nom, ni la signa-
« ture, ni l'adresse de celui qui le déposera.

« Celui qui effectuera le payement devra inscrire im-
« médiatement sur le bordereau le montant de l'impôt
« qu'il aura retenu ou avancé.

« Les personnes désignées dans l'art. 35 qui négocie-
« ront en France des coupons, chèques ou autres instru-
« ments de crédit sur lesquels l'impôt aura déjà été
« retenu soit par elles-mêmes soit par un précédent
« intermédiaire, devront joindre, à l'appui de chaque
« transmission, un bordereau daté et signé.

« Les mêmes personnes devront tenir deux registres
« en papier non timbré, cotés et paraphés, sur lesquels
« elles inscriront, jour par jour, sans blanc ni interligne,
« toute opération de payement ou de négociation de
« coupons, chèques ou autres instruments de crédit
« sujets à la retenue de l'impôt.

« Les registres et bordereaux seront conservés pen-

« dant deux ans et représentés à toute réquisition aux
« agents de l'Enregistrement. »

On sait que pour échapper à la loi de 1901, les contribuables avaient imaginé la pratique des comptes-joints. Cette pratique n'était pas frauduleuse en elle-même, ainsi que les spécialistes le reconnaissaient. « C'est
« une manière d'opérer qui, pour préjudiciable qu'elle
« ait été envers le Trésor, ne constitue pas cependant
« une fraude véritable, les contribuables ayant toujours
« le droit d'employer les conventions autorisées par la loi
« pour échapper à l'impôt » (1).

Mais afin de remédier aux inconvénients que cette pratique présentait pour le fisc, le législateur a complété la loi de 1901 en insérant dans la loi de finances du 31 mars 1903 un amendement de M. Clémentel qui est devenu l'article 7.

Voici en quoi consiste cette disposition. Les banques sont astreintes à deux obligations :

1° Déclarer au fisc les comptes-joints qu'elles ouvrent à leurs clients.

2° Donner au fisc — sur réquisition de celui-ci un état du compte à la date que l'Administration fixera comme étant celle de l'ouverture de la succession.

Dans quelles conditions et avec quelles modalités devra s'exercer cette double obligation ? C'est ce que

(1) *Bulletin-commentaire des lois nouvelles*, août 1903. — Cf. *Clunet*, 1904, p. 373.

nous révèle très clairement le texte même de l'article :

« Les dépositaires devront dans les trois mois au plus « tard de l'ouverture du compte-joint ou collectif avec « solidarité, et dans les trois mois de la présente loi pour « les comptes de cette nature antérieurement ouverts, « faire connaître au Directeur de l'Enregistrement du « département de leur résidence les nom, prénoms et « domicile de chacun des déposants ainsi que la date de « l'ouverture du compte, sous peine d'une amende de « 500 francs à 5.000 francs.

« Les dépositaires devront, de plus, dans la quinzaine « de la notification qui leur sera faire par l'administra- « tion de l'enregistrement du décès d'un des déposants, « et sous la sanction édictée par le dernier alinéa de « l'art. 15 de la loi du 25 février 1901, adresser au direc- « teur de l'enregistrement de leur résidence la liste des « titres, sommes ou valeurs existant, au jour du décès, « au crédit des cotitulaires du compte ».

Pour compléter son œuvre, l'art. 7 crée une présomption légale de part virile s'appliquant aux cotitulaires du compte-joint. Depuis la loi de 1907, ils sont réputés propriétaires chacun pour moitié ; le fisc est assuré de toucher à la mort de l'un quelconque d'entre eux les droits sur la moitié au moins de l'actif successoral, sauf aux intéressés à faire la preuve du contraire. On voit quel grand avantage la loi de 1907 accorde au fisc, en lui évitant, par une disposition spéciale, le fardeau de la preuve.

Résumons donc, avec M. Depuichault (1), les dangers du compte-joint en France, tels qu'ils résultent de l'application de la loi de 1903 : « le secret des opérations n'est « pas gardé ; en aucun cas, on n'échappera complète- « ment au paiement des droits de succession ; parfois « même, on les paiera deux fois (enfants dont les parents « sont copropriétaires d'un compte-joint et dont la mère « prédécède : le père paie une première fois les demi- « droits, et les enfants les droits entiers à la mort de « leur père. »

Faire l'exposé de pareils désavantage et de si gros risques, c'est indiquer clairement que le compte-joint est devenu d'une pratique radicalement impossible en France, tout au moins comme moyen de fraude fiscale.

Mais les comptes-joints continuaient de fonctionner à l'étranger, et même, comme nous l'avons indiqué, ils prenaient une extension de plus en plus grande, à mesure que l'on en rendait plus difficile la pratique en France. La fraude continuait à s'exercer et l'évasion fiscale ne diminuait pas. C'est pour la combattre que le Gouvernement a voulu prendre diverses mesures qui touchent à la fois à la fiscalité et au droit international privé.

Il a voulu d'abord utiliser une vieille convention conclue par l'Etat français avec la Belgique le 12 août 1843 (2). Ce traité, qui visait les successions immobi-

(1) *La fraude successorale par le procédé du compte-joint*, p. 50.
(2) Cf. de Clercq, *Recueil*, V. p. 106.

lières, établissait entre les receveurs de l'enregistrement de France et de Belgique un système d' « échange de « tous les documents et renseignements pouvant aider « à la perception complète et régulière des droits « établis par les lois des deux pays », notamment « les « extraits des inventaires faits après décès, lorsque ces « actes analyseront des titres de propriétés mobilières « ou immobilières. Il a été précisé que cette nomencla- « ture des actes et documents sujets à renvoi est com- « plètement énonciative et non limitative ; le renvoi « devra être fait dans tous les cas, prévus et non prévus, « où la communication sera jugée utile » (1).

On a pensé que cette convention pouvait rendre de grands services au fisc français et lui permettre de découvrir les fonds et titres déposés par les Français en Belgique. Mais nous ne le croyons pas, car les droits d'investigation de l'Enregistrement belge sont beaucoup plus restreints que ceux de l'enregistrement français. La question reste de savoir si la Belgique confiera des pouvoirs plus étendus à ses fonctionnaires de l'enregistrement, et cela encore, nous ne le pensons pas, après les paroles que le Gouvernement belge, interpellé à ce sujet, le 26 juillet 1907, répondit par la voix du ministre des Finances, M. Liebaert :

« En Belgique, dit celui-ci, les banquiers, les agents « de change, ou autres particuliers, et les établissements

(1) *Instructions de la Régie*, n° 1716, du 26 août 1844.

« financiers qui reçoivent en dépôt ou en compte-cou- « rant des sommes d'argent, titres ou valeurs de porte- « feuille ne sont pas tenus d'en faire la déclaration à « l'administration des finances en cas de décès du titu- « laire du dépôt ou du compte-courant, et l'administra- « tion ne possède pas le droit d'investigation dans leurs « livres, aux fins de recouvrement de l'impôt de suc- « cession. Il en est naturellement de même quand il « s'agit d'un étranger et de l'impôt dû dans un autre « pays... Le *Gouvernement belge ne saurait donc être en- « gagé ou s'engager, par une convention avec un autre « Gouvernement, à procurer à celui-ci des renseignements « ou des éléments de preuve qu'il n'est pas en situation de « se procurer pour lui-même* ».

Ainsi, la convention franco-belge de 1843 ne peut contraindre le Gouvernement belge à dénoncer les déposants français et ceux-ci peuvent continuer, avec la même sécurité que par le passé, à profiter de l'hospitalité qui leur est offerte en Belgique. Un employé supérieur de l'Enregistrement français a fait d'ailleurs la déclaration suivante : « Les capitaux français qui sont « en Belgique n'ont rien à craindre des administrations « belge et française au point de vue des droits de succes- « sion, tant qu'un acte passé entre les héritiers n'a pas « été soumis à la formalité de l'enregistrement, soit en « Belgique, soit en France » (1).

(1) *Economiste français*, 17 août 1907.

Il n'en est pas de même pour l'Angleterre. Une convention a été conclue entre ce pays et la France, le 15 novembre 1907, sur l'initiative de M. Caillaux, d'après laquelle le Gouvernement anglais fera connaître au Gouvernement français, à charge de réciprocité, tous les renseignements qu'il possèdera sur les successions ouvertes en Angleterre et provenant de personnes domiciliées en France. Ainsi, ce n'est plus en Angleterre que les capitalistes qui voudraient frauder le fisc, peuvent espérer trouver quelque avantage ou quelque facilité.

C'est ce qui saute aux yeux de tous ceux qui ont étudié le problème avec attention.

« Comme le fisc anglais possède des pouvoirs étendus « de contrôle et de vérification pour la perception de « l'*income-tax* et des droits de mutation, le Français qui « dépose sa fortune dans une banque anglaise est à peu « près sûr qu'à son décès, l'Enregistrement sera prévenu, « et même, étant donnée la législation anglaise, que la « succession paiera les droits, à la fois en Angleterre et « en France, sans compter les amendes possibles.

« L'accord franco-anglais a une très grande impor- « tance : d'abord par sa portée pratique, et plus encore « peut-être parce qu'il a prouvé, à l'encontre des affir- « mations réitérées, qu'une réglementation internatio- « nale contre les fraudes fiscales n'est pas irréali- « sable ». (1)

(1) E. Allix, *Chronique budgétaire et fiscale* dans la *Revue d'économie politique*, 1908, p. 623.

Cependant, il ne faut pas conclure d'une convention particulière à la possibilité ou à la probabilité d'une réglementation générale. De grandes difficultés s'opposent à une telle entente, qui ont leur source dans la diversité des législations intérieures et dans la différence de l'organisation de l'enregistrement dans les divers pays.

C'est ce que laisse entendre M. J. Haristoy, qui, à propos de l'impôt sur le revenu, étudie la convention franco-anglaise de 1907 et envisage le problème sous un aspect plus général.

« Le Gouvernement parviendra-t-il à organiser un « droit fiscal international, pour éviter la fraude, tant « en matière d'impôts sur le revenu qu'en matière de « droits de succession, et à conclure avec l'Italie, la « Suisse et les Etats-Unis des traités analogues à celui « qu'il a passé avec l'Angleterre ? On peut en douter. « Des traités particuliers de réciprocité pourront inter- « venir entre la France et d'autres puissances, mais « une entente générale entre toutes les nations nous pa- « raît très difficile à réaliser (1). »

Et un peu plus loin, il ajoute :

« Les pouvoirs d'investigation très étendus que la loi « donne aux agents de l'enregistrement permettront à « l'administration de vérifier la déclaration et l'imposi- « tion des personnes assujetties à l'impôt sur le revenu

(1) *L'impôt sur le revenu*, dans la *Revue de science et de législation financière*, 1916, p. 111.

« par la déclaration et l'inventaire de leur succession. « Mais l'évasion des capitaux n'est pas un vain mot, et « nous estimons qu'il est difficile d'armer le fisc des « pouvoirs nécessaires pour atteindre les fraudeurs qui « cherchent à se soustraire à sa surveillance. Les mesures « projetées, à l'égard des valeurs mobilières déposées « à l'étranger seront pratiquement inopérantes en « l'absence de conventions diplomatiques. Et l'efficacité « des accords internationaux qui pourront intervenir « dépendra toujours des moyens de contrôle dont jouira « l'Administration de l'Enregistrement dans les pays « avec lesquels ils seront conclus » (1).

Nous ne saurions terminer cette question des accords internationaux sans citer une autre opinion au bon sens de laquelle nous rallions bien volontiers :

« La conclusion de ce développement est que, si des « accords internationaux en matière fiscale ne sont pas « impossibles, à raison de la contrariété des intérêts, « comme on l'avait dit et répété, il y a quelques années, « ils sont du moins malaisés à conclure et, une fois « conclus, difficiles à appliquer : on y trouve des échap- « patoires. C'est ce qu'on a expérimenté pour le traité « franco-belge. Ils agissent surtout, semble-t-il, par « l'effet d'intimidation qu'ils produisent. Peut-être ceux « qui les concluent ne comptent-ils pas sur autre chose : « des capitaux, qui auraient franchi la frontière, reste-

(1) *Ibid.*, p. 112.

« ront chez nous, croyant qu'ils pourraient être pour- « suivis à l'étranger » (1).

Les mesures les plus récentes prises contre la fraude fiscale sont dues à une loi du 18 avril 1918 (2) qui s'est spécialement attachée à la question des coffres-forts et a fixé, en cette matière des principes complètement nouveaux (3).

Les articles composant cette loi étaient primitivement compris dans le projet de budget pour 1918 (art. 11 à 28) dont ils furent disjoints pour être incorporés dans le projet de crédits provisoires pour le premier trimestre de 1918. Le Sénat, n'ayant été saisi de ce projet qu'au dernier moment, vota les crédits, mais prononça la disjonction des art. 17 à 33 relatifs aux mesures contre les fraudes fiscales, afin de se livrer à un examen plus attentif des textes proposés et des délicates questions soulevées.

Cette loi est la suite logique des mesures diverses que l'Administration avait déjà prises contre la fraude successorale, qui persistait à s'exercer par le moyen de la location des coffree-forts.

(1) C. Lescœur, *Pourquoi et comment on fraude le fisc*, p. 128.

(2) Voir *Les lois nouvelles*, 1918, 3e partie, p. 313.

(3) *Travaux préparatoires.* — Ch. des Députés, rapport de M. E. Lafont, 11 décembre 1917 (a. 11 à 28 projet de M. Klotz) ; (a. 17 à 33 disjoints du projet adopté par la Chambre ; budget 1er trimestre 1918). — Sénat : rapport de M. Guillier, 28 février ; discuss. 14-15 mars ; adoption 19 mars, rapport supplémentaire de M. Balitrand 29 mars ; adoption 30 mars. — Sénat : transmission 30 mars ; rapport de M. Guillier, 11 avril ; adoption 18 avril.

L'exposé des motifs montrait la nécessité de faire cesser l'immunité de fait qui existait en faveur des valeurs déposées dans les coffres-forts loués, en les assimilant à celles remises directement aux banquiers.

Le principe de la loi est le suivant : dorénavant les coffres-forts pris en location ne pourront être ouverts que dans des conditions déterminées, offrant toute garantie et sous le contrôle et la surveillance d'un notaire qui sera chargé de dresser un état de toutes les sommes et valeurs qui y sont contenues. L'inventaire est obligatoire dès que le locataire ou l'un des locataires du coffre-fort est décédé et aussi dès que survient la mort du conjoint de l'un d'entre eux. L'art. 2 de la loi de 1918 reproduit l'art. 7 de la loi du 31 mars 1903, relatif aux comptes-joints : il crée, en faveur du Trésor, la présomption que les sommes, titres ou objets trouvés dans un coffre-fort par plusieurs personnes sont la propriété conjointe de ces personnes et que chacune d'elles est propriétaire pour une part virile de cet actif ; mais les intéressés peuvent combattre cette présomption par la preuve contraire. Des sanctions sévères sont prévues contre toutes les personnes qui, ayant à se soumettre à ladite loi, l'ont éludée ou ont indirectement profité de sa non-observation. La loi règle également les questions de délais, de compétence et les obligations qui incombent aux notaires et aux banquiers.

Ce n'est pourtant pas à la seule question des coffres-forts que s'est attachée la loi du 18 avril 1918. Elle a

voulu combattre autant qu'elle l'a pu la fraude fiscale, et deux de ses articles sont particulièrement à retenir : ce sont l'art. 7, relatif à l'affirmation de la déclaration et l'art. 17 qui vise les dons manuels.

L'art. 7 a pour but de déjouer la fraude qui consiste à omettre de comprendre dans les déclarations de successions le numéraire, les valeurs au porteur et les créances chirographaires. Il impose une affirmation catégorique que la déclaration englobe bien toutes les valeurs mobilières existant au décès et connues du déclarant. Celui-ci doit écrire lui-même cette déclaration qui indique expressément les sanctions encourues pour les inexactitudes volontaires ; l'attention de l'intéressé est ainsi attirée sur la gravité de l'acte qu'il accomplit.

L'art. 17 a pour but de mettre fin à la fraude qui se pratique sur les titres au porteur, dépendant d'une succession et qui ne sont pas toujours déclarés. L'enregistrement se trouve actuellement désarmé envers l'héritier qui excipe d'un don manuel.

Le nouvel art. ne fait pas obstacle aux dons manuels, qui restent possibles et valables sous les conditions de la législation actuelle. Rien n'est changé d'ailleurs à la législation en ce qui concerne les héritiers entre eux : ceux qui y auront intérêt pourront toujours se prévaloir de l'adage « en fait de meubles possession vaut titre » : la disposition de l'art. 17 ne regarde que le fisc.

D'après cet article « sont présumés, jusqu'à preuve

contraire, faire partie de la succession, pour la liquidation et le payement des droits de mutation par décès, les titres et valeurs dont le défunt a perçu les revenus moins de six mois avant son décès et dont les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel du défunt sont ultérieurement reconnus être en possession ».

M. Guiller a précisé devant le Sénat le sens de cette disposition : « Lorsqu'une personne, dit-il, aura touché des coupons de valeurs dans les six mois qui précèdent son décès, il y aura une présomption qu'au moment de sa mort elle était encore propriétaire des titres dont les coupons ont été encaissés. Si, à ce moment, ces titres sont détenus par des héritiers, légataires ou donataires, le détenteur ne pourra pas invoquer la maxime « en fait de meubles, possession vaut titre » pour répondre à l'Administration qui lui demanderait le payement des taxes de mutation : « ces titres sont ma propriété ». En se fondant sur la présomption que crée l'article, l'administration aura, au contraire, le droit de soutenir que les titres sont réputés, au point de vue fiscal, appartenir au défunt : l'intéressé ne pouvant les détenir qu'en se prévalant d'un don manuel sera assujetti à l'impôt » (1).

Ainsi les dons manuels restent permis, mais à condition d'être suivis, s'ils sont faits à un héritier, un donataire ou un légataire du paiement des droits de donation. L'héritier peut acquitter ou les droits de mutation, ou les droits de donation, suivant qu'il prendra la qualité de successeur ou de donataire du défunt. Mais ce n'est là, qu'une présomption, et l'héritier, donataire ou légataire, peut faire la preuve contraire, par exemple, s'il a reçu les titres en question à titre onéreux.

(1) *Journ. officiel* du 16 mars 1918, p.190.

Quelles mesures nouvelles prendra le fisc à l'avenir pour serrer de plus près le contribuable ? Nous l'ignorons, mais nous pouvons très logiquement prévoir qu'il ne s'arrêtera pas dans sa lutte, parce que l'ingéniosité du contribuable ne s'arrêtera pas non plus en face des tarifs élevés qui sont ainsi que nous avons eu l'occasion de le dire une véritable prime à la fraude : car, « dans « l'esprit du fraudeur s'établit toujours une comparaison « entre les avantages que la fraude peut lui procurer et « les risques auxquels elle l'expose. Si, en même temps « qu'on augmente les risques, on augmente aussi les « impôts, et par suite l'avantage qu'il y a à fauder, il « est toujours à craindre que ceci ne compense cela et « que la fraude ne subsiste, malgré ses dangers » (1).

D'ailleurs, de nouveaux projets d'investigation et de contrôle ont été déposés ; quelques-uns ont été discutés et provisoirement écartés : ils peuvent revenir à l'ordre du jour de nos assemblées : aussi il n'est pas inutile de les rappeler et c'est à leur examen que nous arrivons.

(1) E. Allix, *Chronique budgétaire et fiscale*, dans la *Revue d'économie politique*, 1908, p. 626.

CHAPITRE VII

PROJETS DE RÉFORME

Au cours des chapitres précédents, nous avons eu, à plusieurs reprises, l'occasion de mentionner certains projets de réforme qui, d'abord écartés comme prématurés, étaient repris plus tard sous une nouvelle forme et consacrés, à leur heure, par le législateur. Nous ne reviendrons pas ici sur ceux dont il a déjà été parlé, mais d'autres projets ont été présentés, en marge des précédents, qui se sont vus, les uns définitivement écartés, les autres fondus dans des projets nouveaux, et dont il convient de parler, ne serait-ce que pour dégager de tant d'efforts la tendance qui semble devoir être celle de l'avenir.

Pour apporter quelque clarté dans cette exposition, nous allons grouper sous quatre chefs principaux les projets de réforme les plus marquants, en faisant toutefois observer que certains d'entre eux visaient à la fois plusieurs objets. Nous avons classé ceux-là d'après

la réforme essentielle qui se dégageait de leur texte et c'est ainsi que nous adoptons les divisions suivantes :

1° Aggravation des tarifs ;
2° Mesures contre la fraude ;
3° Impôts de caractère nouveau ;
4° Suppression de l'héritage en ligne collatérale.

I. — Aggravation des tarifs.

Nous aurons peu de projets nouveaux à citer sous cette rubrique, car, en étudiant l'élévation constante des tarifs depuis 1901, nous avons rappelé les propositions successives qui correspondent aux étapes franchies dans ce sens par le législateur.

En 1891, à la date du 13 mai, nous trouvons une proposition signée par 142 députés qui supprime l'hérédité légale à partir du quatrième degré et prélève sur les successions une part progressive allant jusqu'à 55 0/0.

Lors de la discussion de la loi de 1901, un amendement fut déposé à la Chambre le 5 novembre 1900, par M. Poulain et 40 de ses collègues, établissant des droits qui arrivaient à 50, 60, 70, 75 et jusqu'à 85 0/0 pour les successions supérieures à 1 million, au sixième degré. Les successions devaient être recueillies par l'Etat à partir du septième.

Le 6 novembre 1905, une proposition de loi fut pré-

sentée à la Chambre des Députés par M. Messimy, dans le but de modifier les droits successoraux (1).

Les caractéristiques de ce projet étaient les suivantes :

1° Grever d'un droit supplémentaire les héritages en ligne directe allant à 1 ou 2 enfants : lorsque les héritiers dépasseraient le chiffre de 3, le système actuel serait maintenu ;

2° Augmenter de 50 0/0 les droits sur les successions attribuées à des petits-enfants ;

3° Majorer légèrement les tarifs de succession entre époux ;

4° Appliquer les droits de succession applicables aux étrangers à *tous* les héritiers collatéraux, sans exception (2) ;

5° Spécifier que tout droit sur les successions non payés par fraude ou par tout autre moyen sera quintuplé et qu'aucune remise de ce droit supplémentaire ne sera autorisée.

Nous savons qu'un certain nombre des réformes proposées par M. Messimy ont été consacrées par des lois postérieures, notamment celles qui visent à majorer les successions dévolues à un ou deux enfants.

A l'inverse, d'autres propositions furent présentées à la Chambre et au Sénat tendant à réduire les droits successoraux pour les héritages qui se répartissaient

(1) Cf. G. Jéze, *Chronique financière française*, dans la *Revue de science et de législation financière*, 1905, p. 94 et s.

(2) Cf. *infra*, § 4.

entre de nombreux enfants. Le but était d'encourager les familles nombreuses et de favoriser la repopulation. Nous citerons, dans cet ordre d'idées, la proposition de M. le Député Lacombe, le 5 mars 1898, celle de M. le Député Bompard, le 15 novembre 1900, celle de M. le Sénateur Bernard, le 17 janvier 1901.

Mais il est peu probable que le taux des tarifs successoraux puisse avoir une très grosse influence sur la natalité française. M. Messimy, notamment, le contestait dans sa proposition de loi du 6 novembre 1901, et il rappelait les paroles prononcées dans le même sens par M. Krantz, alors Rapporteur Général de la commission du Budget (1).

De ces diverses propositions on peut rapprocher celles qui tendent à exempter ou à dégrever les successions de minime importance. Lors de la discussion de la loi de 1901, plusieurs amendements furent présentés tendant à décharger les successions peu importantes ; à la Chambre, amandement Borie-Vacher-Lachaud et amendement Piou (2) ; au Sénat, amendement Pichon (3), amendement Richard Waddington et amendement Gourju et Monsservin (4).

Tous furent repoussés, sous prétexte qu'ils coûte-

(1) Séance du 5 mars 1898.

(2) *Chambre*, 15 novembre 1900... *Journ. Officiel*, 16 novembre 1900.

(3) 17 janvier 1901.

(4) 15 janvier 1901.

raient cher au Trésor et ne réaliseraient qu'un dégrèvement insignifiant.

En 1910, MM. Jules Roche et Beauregard proposèrent de dégrever de tout droit les parts successorales ne dépassant pas 2.500 francs tant en ligne directe qu'entre époux. Cette tentative échoua comme les précédentes (1).

Une idée voisine consisterait à établir des exonérations, en raison du nombre d'enfants du contribuable. Elle fit en 1900-1901 l'objet de plusieurs propositions. Citons l'amendement Bompard (2), l'amendement Lasies (3), l'amendement Piot (4), l'amendement Dufoussat (5), qui relevait d'un quart les droits de mutation par décès sur les successions de plus de 5.000 francs, recueillies par un héritier unique en ligne directe et, quel que fût le chiffre de l'héritage, en ligne collatérale.

Ces amendements furent repoussés par la commission, le Gouvernement et les Chambres, sur la demande du Ministre des Finances.

II. — Mesures contre la fraude.

La proposition la plus importante qui ait été faite contre la fraude fiscale est celle de M. Dumont « ayant

(1) 26 février 1910. *Chambre. Journ. Offic.* du 27 février, p. 1151.
(2) *Journal Officiel. Chambre*, 20 novembre 1900, p. 2074.
(3) *Journal Officiel. Chambre*, 20 novembre 1900, p. 2142.
(4) *Journal Officiel. Sénat*, 18 janvier 1901, p. 42.
(5) *Journal Officiel. Sénat*, 23 janvier 1901.

pour objet de prévenir et de réprimer la fraude en matière d'enregistrement » (1).

Après avoir démontré l'accroissement actuel de la fraude par la comparaison de l'annuité successorale avec les documents fournis par l'Administration des contributions indirectes, les agents de change, les caisses d'épargne et les chambres de notaires, M. Dumont recherche les moyens de combattre ces fraudes. Au point de vue spécial des droits successoraux, il voit deux modes très répandus : 1° le partage clandestin des valeurs mobilières au porteur. — 2° le dépôt des titres à l'étranger.

En ce qui concerne les valeurs au porteur, M. Dumont estime actuellement « impossible dans l'état des mœurs et de l'opinion de supprimer les titres au porteur, à moins d'une entente internationale » (2). Comme la fraude se produit par appréhension des titres soit au domicile du défunt, soit dans les coffres-forts loués dans des banques, il y a lieu de recourir à des dispositions législatives ayant trait à l'apposition des scellés, et à l'inventaire après décès au domicile du *de cujus* et dans les banques qui louent des coffres-forts.

Il conviendrait donc que le juge de paix pût, aussitôt le décès des personnes présumées propriétaires de titres

(1) Chambre, séance du 25 oct. 1910. Imprimé n° 387. Cf. *Revue de science et de législation financière*, 1910, p. 665.
(2) Dans cet ordre d'idées le législateur s'est borné à encourager les titres nominatifs (Cf. loi du 26 décembre 1908, art. 5 et 6).

au porteur, découvrir, compter et décrire les valeurs de la succession. Il faudrait pour cela :

1° Abréger les délais dans lesquels les maires sont tenus de notifier les décès, — en obligeant le maire à notifier télégraphiquement au juge de paix et au receveur de l'Enregistrement la mention de tous les décès ;

2° Donner au receveur de l'Enregistrement le droit de requérir du juge de paix la perquisition des titres au porteur, l'apposition des scellés et l'inventaire, lorsqu'il apparaît que le défunt détenait une fortune mobilière importante, soit en raison des contributions qu'il payait, soit à cause des renseignements d'un autre ordre ;

3° Accroître et préciser les pouvoirs du juge de paix qui devra décrire en détail toutes les valeurs découevrtes aux inventaires.

Pour les coffres-forts tenus dans les banques, M. Dumont voudrait que les établissements en fissent la déclaration à l'enregistrement, en même temps qu'elles indiqueraient au receveur de cette Administration le nom de tous les locataires de coffre. — Ainsi des dispositions seraient prises pour qu'après le décès d'un locataire ou colocataire l'ouverture d'un coffre ne puisse avoir lieu par quelque personne que ce soit, sans que le contenu en ait été régulièrement inventorié par le juge de paix. Afin d'assurer l'observation de ces mesures de la part des représentants du défunt et de la

part de l'établissement locateur, des pénalités sévères menaceraient les uns et les autres.

En ce qui concerne le dépôt de valeurs à l'étranger, deux projets se succédèrent, dus encore à M. Dumont, toujours ardent dans sa lutte contre la fraude.

Un premier projet fut déposé le 12 mars 1908 (1) tendant à obtenir un envoi en possession spécial et par suite à réduire la saisine (2). La commission chargée de l'examiner s'est rendu compte des difficultés d'ordre international qu'il pourrait soulever, et, par l'organe de son rapporteur, M. Dumont (3), elle proposa de modifier non seulement la saisine de l'héritier qui reçoit des valeurs mobilières détenues à l'étranger, mais sa qualité d'héritier elle-même. Si, dans un délai de deux ans, l'héritier ne demandait pas l'envoi en possession des valeurs situées à l'étranger, il perdrait toute vocation héréditaire sur ces valeurs, qui seraient alors attribuées au successible du degré immédiatement inférieur : l'un d'eux ferait sommation au premier appelé d'avoir à remplir la formalité : à compter de cette mise en demeure, commencerait à courir un délai de six mois pour les héritiers appelés à défaut de l'héritier en faute, etc...

L'adoption de pareilles mesures serait déplorable au point de vue moral, car elle introduirait la délation et

(1) *Impr.*, 1908, n° 1571. Rapport 2115.
(2) Cf. Dupeyron, *L'impôt sur les successions*, p. 203.
(3) *Journal Off.*, 18 novembre 1908, p. 2115.

l'esprit de méfiance dans la famille. En outre, le but fiscal ne serait pas atteint, car le texte contient une lacune : il subordonne le droit de l'héritier à une condition résolutoire, mais jusqu'à l'arrivée de la condition l'héritier pourrait certainement exercer son droit, sans qu'il soit besoin d'envoi en possession (1).

Plus récemment, M. Dumont a présenté une nouvelle proposition dont les conclusions sont d'accord avec celles d'un projet du Gouvernement, du 12 juillet 1910 (2).

Le projet Dumont voudrait restreindre la vocation héréditaire des héritiers sur les valeurs déposées à l'étranger. Cette vocation serait, jusqu'à envoi en possession spécial, soumise à une condition suspensive. Mais, tandis que le Gouvernement se borne à appliquer à cette suspension de la vocation héréditaire la prescription de 30 ans, M. Dumont propose une prescription beaucoup plus courte, deux ans, par exemple. Au bout de ce délai, la vocation héréditaire sera éteinte pour l'héritier de première ligne et s'ouvrira pour l'héritier de seconde ligne et ainsi de suite. Il reconnaît que sa proposition pourra amener la désunion de certaines familles, mais il estime que « l'intérêt du fisc, c'est-à-dire, l'intérêt général » ne doit pas céder devant les intérêts privés.

(1) Cf. C. Lescœur, *L'envoi en possession spécial*, *Clunet*, 1909, p. 254.
(2) Chambre, *Impr.*, n° 348.

Ainsi la succession demeurerait vacante jusqu'à ce qu'ait été délivré l'envoi en possession spécial, et l'héritier n'aurait jusqu'à ce moment aucun droit sur les valeurs situées à l'étranger. « Ce ne serait plus le mort qui saisirait le vif, ce serait l'Etat, la succession demeurerait sans maître, jusqu'à ce que l'Etat ait donné l'investiture à ses héritiers » (1).

Des deux propositions Dumont et surtout de la seconde, on peut rapprocher le projet que le Gouvernement a déposé le 10 mars 1908 sur le *contrôle des successions comprenant des valeurs déposées à l'étranger*. Ce projet établit que toutes les fois qu'une succession ouverte en France comprendra des valeurs déposées à l'étranger, tous les héritiers français, même ceux à qui notre droit accorde en principe la saisine, devront, pour recevoir ces valeurs, demander l'envoi en possession spécial du Président du Tribunal civil du ressort de la succession. La production de l'ordonnance d'envoi en possession sera indispensable à la justification de leur qualité. Les établissements étrangers qui remettraient les fonds et valeurs sans exiger cet acte seraient rendus responsables vis-à-vie du fisc français. Ce projet de loi n'a pas été adopté. Il a été représenté de nouveau le 12 juillet 1910 (2).

Le texte de la loi de finances de 1914, voté par la

(1) Cf. A. Dupeyron, *op. cit.*
(2) Cf. Just Haristoy, *L'impôt sur le revenu*, *Revue des sciences et de législation financière*, 1916, p. 111.

Chambre des Députés contenait une série d'articles tendant à réprimer la fraude qui se commet, en matière de déclarations de succession, sur les valeurs mobilières existant ou déposées à l'étranger. Le système adopté par la Chambre comportait essentiellement la suspension de toute vocation héréditaire et de tout droit aux legs et aux donations de biens à venir, en ce qui concerne lesdites valeurs, jusqu'à l'obtention d'un envoi en possession spécial prononcé sur requête par une ordonnance du Président du Tribunal de première instance dans le ressort duquel s'est ouverte la succession. Les articles votés par la Chambre ont été disjoints par le Sénat (1).

M. Dumont avait, dans une proposition antérieure, émis l'idée de punir la fraude de peines correctionnelles (2). Il s'était aussi montré partisan du « serment fiscal » mais ce point mérite quelques développements.

La loi du 23 août 1871, en permettant au fisc d'employer contre les contribuables « tous les genres de preuves admises par le droit commun » lui refusa formellemeut le droit de déférer le serment. En 1895 (3), on proposa le droit d'établir l'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes « par tous les moyens de preuves admis par le droit commun, ce qui compre-

(1) Cf. J. Haristoy, *loc. cit.*

(2) Cf. Proposition Ch. Dumont, 4 nov. 1907. Exposé des motifs. *Journ. Off.*, p. 41.

(3) V. *Journ. Off.*, Doc. parlementaire. Chamb. des Députés, 1895, p. 902.

nait le serment. La Chambre des Députés avait voté le texte : mais la commission du Sénat le rejeta. La loi du 25 février 1901 (art. 8) excepta encore le serment par une phrase presque identique à celle de la loi de 1871.

Dans son projet de budget de 1909 (1), le Gouvernement avait inséré des dispositions en vue d'empêcher les fraudes dans les déclarations de succession. Il demandait d'autoriser l'Administration de l'Enregistrement à employer le serment comme moyen de preuve pour établir les omissions de biens et spécialement de valeurs mobilières commises par les héritiers, donataires ou légataires dans les déclarations de mutations par décès (2). Voici comment il justifiait sa proposition dans l'exposé des motifs : « Il est certain que, malgré les mesures particulières prises par le législateur, au cours de ces dernières années (notamment dans l'art. 15 de la loi du 25 février 1901, dans l'art. 7 de la loi du 31 mars 1903, dans l'art. 3 de celle du 30 décembre 1903), une partie très importante des valeurs mobilières au porteur et même des créances ordinaires échappe chaque année à l'impôt des successions.

Pour se soustraire au payement des droits légitimement dus, les contribuables ont mis en œuvre les com-

(1) Cf. *Revue de science et de législation financière*, 1909, p. 370.

(2) Le Gouvernement proposait d'appliquer aussi le serment comme moyen de preuve dans les dissimulations de prix de ventes d'immeubles et fonds de commerce.

binaisons les plus diverses et ont eu recours, en dernière analyse, au dépôt de leurs fonds et de leurs titres à l'étranger. Il importe de réprimer ces agissements, en dégageant l'Administration des entraves apportées jusqu'à présent à l'exercice de son action devant les tribunaux et en lui permettant d'user vis-à-vis des fraudeurs de tous les moyens de preuve du droit commun ».

L'exposé des motifs rappelait ensuite les différentes propositions qui avaient été auparavent présentées au Parlement, notamment celle de M. Doumer (1), d'après laquelle l'inexactitude des déclarations de dettes, de même que les insuffisances d'évaluation dans les déclarations d'immeubles pourraient être établies par toutes les preuves de droit commun. Ce texte fut intégralement voté par la Chambre le 21 novembre 1895, mais la Commission du Sénat en élimina la preuve testimoniale (2), et c'est avec ces modifications qu'il fut définitivement adopté. — M. Charles Dumont avait déposé sur le bureau de la Chambre le 4 novembre 1907 et le 23 mars 1908 deux propositions de loi tendant notamment à l'admission du serment décisoire dans les réclamations relatives aux omissions et aux dissimulations. Le Gouvernement se ralliant à ces principes demandait l'introduction du serment comme mode de preuve fiscale et il

(1) Rapport supplémentaire de M. Doumer, député, du 22 Oct. 1895, n° 1553.

(2) Rapport de M. Cordelet, 9 juil. 1896, n° 171.

ajoutait : « Le serment n'est pas un mode de preuve anormal ; en matière civile et entre particuliers, toute personne obligée à faire une preuve dans un procès à la faculté de se décharger de cette obligation en déférant à son adversaire le serment sur le fait qui sert de fondement à sa demande ou à son exception. On ne voit pas pourquoi l'Administration qui plaide pour établir l'existence de sa créance contre un successible ne serait pas autorisée à user de la même faculté. Les créances du Trésor, destinées à l'acquit des charges publiques méritent une protection tout aussi efficace que les créances des particuliers... Il ne sera fait usage d'ailleurs de cette nouvelle mesure qu'avec une extrême prudence et la plus grande circonspection. »

Cependant la commission du Budget à la Chambre jugea qu'il était impossible de donner à l'Administration le droit de déférer le serment décisoire dans les conditions exorbitantes que paraissait admettre le projet du Gouvernement, et elle pensa qu'il suffisait de l'autoriser à employer tous les moyens de preuve admis par le droit commun, y compris le serment. Voici le texte qu'elle proposait : « Les omissions et les insuffisances d'évaluation commises dans les déclarations souscrites en matières de meubles et valeurs mobilières pour le payement des droits de mutation par décès, de même que l'inexactitude des attestations ou déclarations de dettes pourront être établies par tous les genres de preuves admis par le droit commun. — Il n'est pas

dérogé en cette matière pour le surplus aux dispositions des articles 65 de la loi du 22 Frimaire, an VII et 17 de la loi du 27 Ventôse an IX, sauf dans les instances ne comportant pas la procédure spéciale établie par ces articles ». Le Sénat a disjoint ces dispositions.

Le but des propositions tendant à introduire le serment dans notre droit fiscal, comme un nouveau mode de preuve, n'est pas caché par les auteurs de ces projets : C'est, disent-ils, la répression de la fraude fiscale. Peut-être s'y mêle-t-il aussi le désir d'introduire dans la loi un nouveau principe afin de l'utiliser ensuite dans la perception de l'impôt sur le revenu. Quels pourraient être les avantages du serment fiscal, quels ses dangers et ses inconvénients c'est ce que nous étudierions à cette place, si nous ne nous étions bornés à un simple exposé des propositions en présence. Nous préférons renvoyer à la conclusion de notre étude les critiques et les réflexions que nous inspire cette idée du serment fiscal, idée que la loi a, jusqu'à ce jour, refusé de consacrer, mais qui pourrait bien être reprise et devenir, elle aussi, une réalité (1).

III. — Impôts nouveaux.

L'aggravation des tarifs successoraux et la lutte contre la fraude ne sont pas les seules questions qui

(1) Cf. Flamens, *Le serment fiscal en matière d'enregistrement* et C. Lescœur, *Le serment fiscal* dans le *Correspondant*, 10 juillet 1908.

aient préoccupé les assemblées parlementaires et donné lieu à une série de propositions et de projets divers que nous avons résumés au cours des pages précédentes. Il a paru que l'on pouvait, en sus des taxes successorales proprement dites qui frappent le fait de la mutation de propriété, frapper le capital lui-même d'une taxe distincte, qui serait perçue, à l'occasion du décès, avec plus de facilité qu'à toute autre époque. Nous allons citer ici les projets les plus récents et les plus typiques conçus dans cet esprit (1).

Au cours de la discussion du budget de 1913 la commission de législation fiscale indiquait au Parlement les impôts sur la richesse acquise, permettant de faire face à la couverture des dépenses militaires. MM. Jacquier et Javal ont demandé en son nom à la Chambre d'adopter les dispositions suivantes :

« Le projet de la loi de finances pour l'exercice 1914 « contiendra pour faire face à la totalité des dépenses « militaires nouvelles les mesures fiscales établissant :

« Un impôt progressif sur le revenu global assis sur « la déclaration contrôlée.

« Un impôt progressif sur le capital.

« Une taxe progressive sur l'enrichissement.

« Il contiendra également les mesures propres à « assurer la répression des fraudes en matière de droits « de succession. »

(1) Cf. Stourm, *Systèmes généraux d'impôts*, p. 52,222.

Les auteurs de cet amendement le présentèrent à la séance du 23 juillet 1913. Il fut défendu par M. Caillaux à la séance du lendemain, mais, sur la promesse formelle du Gouvernement de faire aboutir dans un bref délai le projet d'impôt sur le revenu, il fut retiré par ses auteurs.

Il avait cependant été l'occasion de déclarations intéressantes, notamment à propos de la partie qui visait la répression de la fraude successorale.

« Parmi les questions que j'ai étudiées, pendant les années où j'ai travaillé à la commission de législation fiscale, dit le ministre des Finances, il n'en est pas je crois de plus difficile que celle qui est relative à la répression des fraudes en matière successorale.

« Plusieurs Gouvernements nous avaient saisis de textes sur ce sujet. Tous ces textes, j'ai été chargé de les étudier et j'avais fini par arriver à cette conclusion que la répression des fraudes, en matière fiscale, était bien moins une question fiscale qu'une question de législation civile et de droit international privé (1). »

L'idée de frapper le capital était lancée avec une précision nouvelle. Elle allait être reprise, quelques mois plus tard, dans un texte émanant, non de l'initiative parlementaire, mais du Gouvernement lui-même. En effet, nous voyons, à la date du 6 novembre 1913 le Gou-

(1) Chambre des Députés, Séance du 23 juillet 1913. *Journal officiel. Débats parlementaires*, p. 2937, col. 2.

vernement présenter à la Chambre un projet de taxe successorale sur le capital (1).

« Les droits de mutation par décès tels qu'ils sont actuellement établis en France, lit-on dans l'exposé des motifs, atteignent l'émolument personnel, c'est-à-dire l'enrichissement de chacun des héritiers ou légataires. Mais on peut concevoir également que les capitaux, dont l'existence est révélée à l'occasion d'une déclaration de succession, soient considérés en eux-mêmes et subissent, au profit de l'Etat, un prélèvement gradué en raison de leur masse totale. »

« Ces considérations ont prévalu de longue date en Angleterre où, à côté d'un droit de succession proprement dit (*legacy and succession duties*), existe une taxe spéciale, désignée sous le nom d'*estate duty* qui frappe la fortune nette totale du défunt, abstraction faite du degré de parenté des héritiers, et qui est perçue suivant un tarif gradué d'après l'importance de la succession, à un taux variant de 1 à 15 0/0.

« Un premier essai d'adaptation de ce système à notre législation fiscale a été tenté en 1909. Le projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1910, déposé par M. Caillaux, ministre des Finances sur le bureau de la Chambre des Députés, le 18 juin 1909 (annexe n° 2570) disposait dans son art. 32, qu'indépendemment des droits auxquels les mutations par décès

(1) Chambre des Députés, Séance du 6 novembre 1913, annexe n° 3169.

de biens, meubles ou immeubles, sont assujettes par les lois existantes, il serait perçu, sans addition d'aucun décime, une taxe proportionnelle sur l'actif net global de la succession.

« La Chambre n'a pas encore eu à se prononcer sur le principe de cette imposition, qui demeure donc entier. Le Gouvernement croit devoir, en conséquence, s'inspirer à la fois de l'exemple de l'Angleterre et du précédent qui vient d'être indiqué pour déposer le présent projet de loi. »

Voici le résumé du projet du Gouvernement : il disposait qu'indépendamment des droits auxquels les mutations par décès de biens meubles ou immeubles étaient assujetties par les lois existantes, il serait perçu sans addition d'aucun décime, sur le capital net global de toute succession, déduction faite d'une somme de 10.000 francs, une taxe progressive et par tranche, fixée ainsi qu'il suit :

De	10.001 à	50.000 francs	.....	0,50 %
De	50.001 à	100.000 »	.....	1 »
De	100.001 à	250.000 »	.....	1,50 »
De	250.001 à	500.000 »	.....	2 »
De	500.001 à	1.000.000 »	.....	2,50 »
De	1.000.001 à	2.000.000 »	.....	3 »
De	2.000.001 à	5.000.000 »	.....	3,50 »
Au-dessus de		5.000.000 »	.....	4 »

En ce qui concerne les successions en ligne directe, le montant total de la taxe liquidée d'après le taux ci-

dessus était réduit sur les tranches n'excédaut pas 500.000 francs.

De 1/5 lorsque le défunt laisse 2 enfants vivants ou représentés.
De 2/5 lorsque le défunt laisse 3 enfants vivants ou représentés.
De 3/5 lorsque le défunt laisse 4 enfants ou plus.

La commission du budget émit un avis favorable à ce projet, en se basant sur les considérations suivantes (1) : « La taxe successorale constitue un véritable impôt sur le capital ; son caractère progressif répond aux préoccupations que la Chambre et le Gouvernement ont maintes fois affirmées. Elle tient compte dans une large mesure des encouragements que le Parlement désire donner aux familles nombreuses. Pour juger ses conséquences il faut d'ailleurs ne pas oublier que c'est un impôt réel sur le capital et qu'à la différence des droits de mutation, il ne tient pas compte de la qualité des héritiers ».

Toutefois, la commission du budget a fait subir au projet gouvernemental des remaniements sérieux, inspirés par cette idée qu'il convenait d'augmenter le tarif applicable aux grosses successions et d'établir une concordance absolue entre les tranches prévues par la loi du 8 avril 1910 pour la perception du droit de mutation

(1) Chambre des Députés ; 2e séance du 24 novembre 1913. — Annexe n° 3245.

par décès et celles qui serviraient de base à la liquidation de la taxe nouvelle.

C'est pourquoi elle a proposé de fixer le taux de cette taxe à 4 0/0 pour les tranches comprises entre 5 et 10 millions, à 4,50 0/0 pour celles comprises entre 10 et 50 millions et à 5 0/0 pour celles supérieures à 50 millions. Mais, comme cette taxe constituait un prélèvement sur le capital ayant appartenu au défunt plutôt qu'un impôt sur l'enrichissement des successibles, la commission du budget estimait, d'accord avec le Gouvernement, que cette taxe devait être considérée comme un passif de la succession et déduite du montant de l'actif héréditaire, pour la liquidation du droit de mutation par décès.

Ce dernier point est particulièrement intéressant : il précise le caractère de la nouvelle taxe proposée par le Gouvernement et, bien qu'elle dût, dans son esprit, être perçue à l'occasion d'une mutation par décès, il est permis d'y voir plutôt un impôt sur le capital qu'une aggravation de l'impôt successoral.

Cependant l'avis de la commission du budget ne fut pas partagé par la commission de législation fiscale. Celle-ci repoussa le principe de la taxe successorale sur le capital, en se basant sur cette considération qu'une telle taxe serait écrasante pour les héritiers en ligne directe et principalement pour ceux faisant partie de familles nombreuses. La surcharge, pour la ligne directe serait en effet de plus de 50 0/0 en moyenne, elle atteindrait près de 100 0/0 pour les familles riches, tandis qu'elle serait de moins de 10 0/0 pour les héritages en ligne collatérale et entre étrangers (1).

Par contre, « la commission a accepté le principe d'une augmentation des droits sur les successions, étant bien entendu que le vote de ces surtaxes ne porterait pas préjudice à l'établissement d'un impôt personnel et annuel sur le capital. Elle a proposé de percevoir deux décimes additionnels sur les droits auxquels les mutations à titre gratuit de biens meubles ou immeubles sont assujettis par les lois existantes, sauf pour les parts nettes inférieures à 10.000 francs » (2).

Après avoir rappelé les divers projets destinés à établir des impôts nouveaux en matière successorale, se superposant aux droits de mutation proprement dits, il nous reste à envisager une dernière série de réformes, celles qui visent à la suppression de l'héritage en ligne colletérale.

IV. — Projets de suppression de l'héritage en ligne collatérale.

On n'a pas encore vu, à proprement parler, des projets de suppression radicale de l'hérédité collatérale ;

(1) Chambre des Députés, 2e séance du 24 novembre 1913. Annexe n° 3244, et *Ibid.*, Séance du 8 décembre 1913. Annexe n° 3272.

(2) J. Haristoy, *Chronique du mouvement législatif* dans *Revue de science et de législation financière*, 1914, p. 143.

mais ce que l'on a tenté jusqu'à ce jour c'est de la restreindre et de la limiter à des degrés de plus en plus rapprochés. Nous allons passer en revue les divers projets conçus dans ce sens (1).

Le 25 avril 1872, M. de Marcère, d'une part, MM. Journault, Carnot et plusieurs de leurs collègues, d'autre part, proposèrent à l'Assemblée Nationale de limiter le droit d'hériter aux parents du 8e degré.

MM. Maurice Faure, C. Sabatier, Clovis Hugues, Simyan, etc... ont demandé à la Chambre des députés, en 1895, que « les parents au delà du 5e degré ne succèdent pas ».

MM. Barodet, Clemenceau, Henri Maret, Camille Pelletan et 50 de leurs collègues ont déposé en 1887 à la Chambre des Députés une proposition dont l'article 1er est ainsi conçu : « Les parents en ligne collatérale ne succèdent pas ».

Le cabinet Floquet déposa, le 5 octobre 1888, un projet de loi limitant au 6e degré le droit de succéder. Depuis, la même proposition a été un très grand nombre de fois reprise au moment de la discussion du budget.

Toutes ces propositions ont été repoussées à une majorité considérable, et, en 1903, la Chambre,

(1) Cf. G. Jèze, *Chronique financière française*, dans la *Revue de science et de législation financière*, 1906, p. 101.

par 368 voix contre 182, a refusé d'examiner la proposition de MM. Klotz et Puech, tendant à limiter au 4e degré le droit d'héritage en ligne collatérale.

A ces propositions succéda, à la date du 6 novembre 1905, la proposition Messimy, conçue dans le même sens, mais avec certaines particularités. En reconnaissant que la notion de la famille a singulièrement évoluée depuis le Code civil et que les relations familiales, jadis étendues jusqu'au 12e degré et au delà, se sont de plus en plus rétrécies et concentrées, M. Messimy prétend « que l'on peut considérer à l'heure présente le droit d'héritage en ligne collatérale comme sans fondement et sans base. » Cependant, il ne le supprime pas et c'est ici qu'intervient le jeu spécial de son système. Il propose de conserver le droit d'héritage, tel qu'il est inscrit dans le Code civil jusqu'au 12e degré, inclusivement, mais de frapper toutes les successions en ligne collatérale des droits actuellement en vigueur pour les étrangers. Ainsi, la seule progression qui existerait serait celle qui frapperait l'élévation de la succession. On ne tiendrait plus compte des degrés de parenté. Toutes les successions collatérales seraient assimilées. Un frère payerait autant qu'un étranger.

M. Messsimy assure « qu'une proposition qui ne restreindrait en rien le droit d'héritage et le laisserait subsister tel qu'il existe actuellement, mais qui appliquerait à tous les héritages en ligne collatérale sans excep-

tion le tarif des droits actuellement exigés pour les transmissions entre cousins éloignés aurait beaucoup plus de chances d'être adopté. »

Pas plus que les précédentes propositions celle de M. Messimy ne fut retenue par le Parlement.

Comme nous le disions au début même de ce chapitre, plusieurs de ces propositions ont été reprises sous une forme nouvelle et sont passées dans les lois, — quelques-unes semblent avoir été écartées pour longtemps, d'autres ont été provisoirement suspendues pour être reprises à leur heure. C'est ainsi, par exemple, que l'extension du droit de communication dans les banques et la généralisation de l'inventaire et de l'apposition des scellés proposées en 1908 par M. Dumont, ont été réalisées dix ans plus tard par la loi du 19 avril 1918. C'est ainsi encore que la loi du 31 décembre 1917 a restreint l'hérédité collatérale, en la limitant au 6e degré, et donnant de la sorte satisfaction à plusieurs projets antérieurs. Quant à l'envoi en possession spécial et à la nominalisation des titres au porteur, ce sont des réformes qui n'ont pas été consacrées et qui ne semblent pas devoir l'être de longtemps. A l'inverse, d'autres mesures, comme le serment fiscal, pour avoir été provisoirement écartées, sont trop dans la logique du mouvement pour qu'on ne leur prédise pas une réalisation prochaine.

Ainsi, de l'observation du courant législatif et des tendances qui se manifestent en marge de ce courant

on peut dégager le sens de l'évolution actuelle de notre législation fiscale successorale : on peut même dégager le sens probable de son évolution prochaine et c'est à cette tâche que nous allons consacrer les dernières pages de notre étude.

CHAPITRE VIII

CONCLUSION

Notre régime successoral a été radicalement modifié depuis la loi de Frimaire, et la grande réforme de 1901 a été elle-même successivement retouchée. Tel qu'il se présente aujourd'hui, ce régime paraît l'aboutissant d'une évolution constante : il a ses caractères propres, de grands mérites, mais aussi des imperfections notables qui soulèvent plus d'une critique.

Jusqu'à la loi du 27 mai 1918, on pouvait se montrer sévère pour les procédés d'évaluation des biens imposables. Nous avons vu de quelles injustices et de quelles inégalités la législation jusque là existante était la source. Nous avons dit aussi, en étudiant le principe nouveau posé par la loi du 27 mai 1918, qui est celui de la déclaration contrôlée, c'est-à-dire de la taxation de la valeur vénale des immeubles, quelle grande réforme fiscale cette loi avait accomplie et quelle œuvre de justice elle avait réalisée.

Les règles qui régissent la déduction des dettes et l'évaluation des usufruits ne sont pas à l'abri de tout reproche. Les préoccupations de nos législateurs pourraient s'orienter vers une réforme de ce calcul, pour le mettre plus en harmonie avec la réalité des choses et avec l'équité.

On peut aussi critiquer le principe souverainement injuste qui est celui du maintien de la prescription biennale, au cas de droits indûment versés, de même que l'insuffisance des délais accordés aux héritiers pour se libérer. Toutefois, un progrès semble devoir être fait dans ce dernier sens, puisque, dans le projet de loi de finances concernant le budget de 1919, une disposition spéciale s'occupe du paiement des droits de succession. Cette disposition accorde un délai de cinq ans, pour l'acquittement des droits de succession, aux redevables qui déposeront, en garantie des droits différés, des titres de rente sur l'Etat ou des obligations de la Défense Nationale.

On a justement fait ressortir les avantages de cette mesure, tant au point de vue des particuliers qu'au point de vue du crédit public. D'une part, la mesure proposée évitera les ventes ou réalisations de titres auxquelles auraient pu se trouver obligés les héritiers possesseurs de rentes sur l'Etat ; d'autre part, les avantages dont profiteront les redevables, par suite de la différence entre le taux de capitalisation actuel de nos emprunts et l'intérêt de 5 0/0 prévu sur les paiements différés des

droits de succession tendra nécessairement à favoriser le marché de nos rentes.

Mais le point sur lequel il paraît le plus intéressant d'insister est celui de l'exagération des tarifs de l'impôt.

Lorsque la loi du 25 février 1901 introduisit dans notre système successoral le principe de la progression beaucoup se montrèrent surpris du taux de 18,50 0/0 qui était alors le maximum et le jugèrent exagéré. Sous le régime de cette loi, l'impôt dû par la ligne directe allait de 1 à 2,50 0/0 ; il allait de 3,75 à 7 0/0 entre époux, — de 8,50 à 12 0/0 entre frères et sœurs, — de 12 à 15,50 0/0 entre parents au 4e degré et au dela du 6e degré, il s'élevait de 15 à 18,50 0/0. Si nous comparons à ces taux, ceux qu'a édictés la loi du 31 décembre 1917, actuellement en vigueur, nous voyons que la ligne directe supporte un droit de 1 à 13 0/0 ou de 2,50 à 14,50 0/0, suivant qu'il s'agit de ligne descendante ou de ligne ascendante, — que l'impôt va de 5 à 16 0/0 entre époux, de 10 à 21 0/0 entre frères et sœurs, de 20 à 31 0/0 entre parents au 4e degré, et, au-delà du 4e degré, de 25 à 36 0/0.

36 0/0 (sans parler de l'impôt sur le capital établi par la même loi de 1917) ! C'est un tarif double de celui qui avait paru excessif en 1901. Sans doute, c'est un maximum, qui a de rares occasions d'être appliqué, mais le tableau fixé par l'art. 11 de la loi du 31 décembre 1917 soulève de graves critiques, car l'exagération des tarifs qu'il comporte est manifeste.

On a remarqué que, chaque fois que l'Etat a besoin de ressources supplémentaires, il frappe les transmissions par décès. C'est une tendance générale dont le fisc français n'a pas le monopole. Il s'est toutefois montré particulièrement âpre envers ses contribuables. Il a cédé cette tentation dangereuse de la facilité de la perception, et cette tentation a été plus grande chez nous qu'ailleurs, à cause des besoins croissants du fisc. Nous avons vu trois remaniements successifs de la loi du 25 février 1901, conçus dans un sens de l'élévation des tarifs. Le dernier, qui est le plus important a été voté à une heure où les exigences de la défense nationale semblaient lui servir d'excuse, ce qu'on n'a pas manqué d'ailleurs de faire valoir. Aussi bien, les récriminations qui se fussent élevées, en d'autres temps, contre d'aussi exorbitantes prétentions se sont-elles discrètement effacées. Les contribuables ont senti que l'heure n'était pas aux protestations — d'ailleurs bien stériles — et ils ont compris que le nouveau sacrifice demandé à leur fortune devait être accepté comme une patriotique nécessité.

Mais prenons garde. La guerre passera : la trésorerie redeviendra, lentement sans doute, mais fatalement à un état plus normal ; en revanche, les taxes successorales resteront ce qu'elles sont, à moins qu'elles ne soient, et cela est encore vraisemblable, modifiées dans le sens d'une nouvelle élévation. Car nous sommes fort éloignés de la conception fiscale de l'Angleterre qui

n'hésite pas à élever à un chiffre fantastique le taux de son impôt sur le revenu, lors des périodes de grandes exigences budgétaires, mais qui a la sagesse, une fois la crise passée, de le ramener à un taux raisonnable. Elle trouve ainsi dans cet instrument fiscal, auquel elle est depuis si longtemps accoutumée, une merveilleuse source de rendement et qui n'est jamais tarie, parce qu'on sait la ménager.

Chez nous, au contraire, existe une orientation très marquée dans le sens de l'exagération toujours plus forte du taux de l'impôt successoral. Nous en verrons tout à l'heure les véritables causes qu'il faut chercher en dehors des préoccupations fiscales. Pour rester sur le terrain de la fiscalité, le seul à vrai dire qui dut exister en matière d'impôt, nous dirons quels écueils présente pour le fisc lui-même la voie où il s'est imprudemment engagé.

Sans entrer dans cette discussion des principes d'après lesquels l'impôt ne doit être que le pourvoyeur du Trésor, nous montrerons le double inconvénient des taxes successorales exagérées : 1° Elles risquent d'amoindrir le capital national. 2° Elles tendent à produire un effet contraire à l'effet cherché, c'est-à-dire à une diminution dans le rendement de l'impôt.

1° Les taxes successorales exagérées risquent d'amoindrir le capital national de deux manières : *A*) en l'absorbant à la longue. — *B*) en contrariant l'esprit d'épargne.

A) Supposons une succession moyenne de 300.000 fr.

dévolue en l'espace de trois années d'une sœur à son frère, de celui-ci à un autre frère, et de ce dernier à un neveu. Nous aurons d'abord à appliquer le taux de 15 0/0, soit pour 300.000 francs $\frac{15 \times 300.000}{100} = 45.000$. Reste 255.000 francs. Du deuxième au troisième frère la succession supporte encore le taux de 15 0/0, soit $\frac{15 \times 255.000}{100} = 38.250$. Reste 216.750 francs. Du dernier frère au neveu, le taux de l'impôt sera de 19 0/0 soit $\frac{19 \times 216.750}{100} = 41.185,50$. Reste 175.567,50.

Voici donc une fortune réduite à près de la moitié, par le fait de morts rapprochées en l'espace de trois ans, et sans sortir cependant de l'intime famille. Encore, avons-nous volontairement laissé de côté l'impôt additionnel sur le capital, qui rendrait les chiffres bien plus sensibles.

C'est un gros danger pour la fortune publique que cette menace d'absorption fatale du capital national par le fisc et c'est bien l'origine de l'opposition marquée par tant d'économistes au principe de l'impôt sur le capital. Les mêmes remarques peuvent être faites, en ce qui concerne les tarifs successoraux exorbitants, qui ne sont d'ailleurs qu'une forme déguisée d'impôt sur le capital. Sans doute, celui-ci peut se reconstituer à la longue et fournir un nouvel aliment aux insatiables besoins du fisc, mais il est à craindre que, devant tant de menaces et de défis, il ne se réforme pas dans la mesure où une politique fiscale différente le lui aurait permis.

B) C'est qu'en effet l'esprit d'épargne est singulièrement découragé devant l'hostilité que lui témoigne sinon la théorie, du moins la réalité fiscale. Comment un homme serait-il porté à économiser, à prélever sur ses salaires de quoi améliorer l'avenir des siens, à « mettre de côté », suivant la formule courante, pour assurer plus de bien-être à ses enfants, s'il sait qu'à sa mort c'est au Trésor que reviendra une aussi notable part de sa laborieuse et vaillante épargne? Or ce n'est pas pour le fisc qu'il s'est imposé des privations. Autant elles lui sont douces, s'il sait que sa race en doit profiter, autant il s'irrite si tant d'efforts et de labeurs sont confisqués par une administration anonyme. Aussi, peut-on lui faire un reproche de dépenser, au lieu d'épargner, de donner en bien-être actuel à sa famille ce qu'il ne peut lui donner en bien-être futur, de vivre davantage au jour le jour ? Voilà comment les tarifs successoraux surélevés risquent de détruire, ou tout au moins de contrarier l'esprit d'épargne et cela est particulièrement fâcheux tant pour la moralité générale que pour la fortune publique, lorsqu'il s'agit d'un pays comme la France, où l'épargne était justement considérée comme une des qualités foncières du peuple, en même temps qu'une des sources les plus sûres et les plus fécondes de la richesse nationale.

2° D'autre part, il est à craindre que des taxes successorales trop fortes ne produisent pas le résultat que l'on escompte et ne donnent pas le rendement que

l'on en espère. Il ne suffit pas d'établir des pourcentages ingénieux et de décréter des tarifs élevés pour voir le produit de l'impôt suivre une ascension proportionnelle, — et cela est particulièrement vrai lorsqu'il s'agit de droits de succession. La meilleure garantie d'un rendement certain de l'impôt est dans la modération de son taux. Car, outre que l'exagération fiscale, comme nous venons de le dire, tend à diminuer l'esprit d'épargne et par suite la matière imposable, il est encore à remarquer que les prétentions exagérées du fisc ont pour effet de provoquer une nouvelle diminution de cette matière imposable sous la forme de fraude ou d'évasion fiscale.

Nous avons assez longuement insisté sur la nature et l'importance de la fraude, pour qu'il ne soit pas nécessaire d'y revenir en détail. Mais à cette place, où nous essayons d'embrasser d'un coup d'œil les caractères généraux de notre système successoral, nous ne pouvons nous empêcher de rappeler combien la fraude a été développée par l'exagération de la fiscalité et combien le fisc, qui se rend compte de cette tendance, se montre ingénieux et ardent dans la lutte qu'il a déclarée au contribuable.

Celui-ci vit de plus en plus sous un régime de suspicion et de terreur. Il est toujours présumé en intention de fraude et l'Administration n'hésite pas à sévir contre lui, à la moindre défaillance, comme à le vexer par toutes sortes de mesures inquisitoriales et désobligeantes.

Il est inutile de les rappeler, puisque nous les avons successivement mentionnées et critiquées au cours de cette étude. La seule chose que nous voulions souligner ici est le sens incontestable de notre évolution fiscale.

Deux principes semblent la dominer : d'abord un accroissement constant du taux de l'impôt ; en second lieu, et corrélativement à cet accroissement, une aggravation des sanctions édictées contre la résistance des contribuables.

On peut y ajouter une extension des moyens d'investigation du fisc. Outre les procédés de plus en plus inquisitoriaux qui sont mis à la disposition de l'Administration pour pénétrer dans les affaires particulières et envahir un domaine jadis respecté, on en est venu à imposer aux contribuables un aveu solennel, que d'aucuns songent à transformer en serment, pour rendre plus certaine et plus rigoureuse la perception des droits fiscaux. Il est probable que, d'ici à quelques années, nous verrons consacrées par le législateur des propositions jusqu'à présent écartées d'introduire dans les questions d'enregistrement la formalité du serment.

L'introduction du serment en matière d'enregistrement serait en contradiction avec le principe même de la procédure d'enregistrement, qui se caractérise en ce qu'elle est exclusivement écrite. D'ailleurs que serait ce serment ? Serait-il préalable et requis lors de chaque déclaration ? Serait-il au contraire déféré par l'Administration au cours de l'instance ? Le serment décisoire du droit civil est-il compatible avec l'incapacité de transiger reconnue à l'Administration ? Ce serment qui ne terminerait que provisoirement l'instance est-il compatible avec cette même incapacité ? Est-il, d'autre part, compatible avec les règles du droit civil ? Autant de questions importantes qui se posent dès l'abord. On sait que le serment décisoire du droit civil est caractérisé par sa force probante (art. 1363) et celui qui était proposé par les projets Dumont et Caillaux constituait une véritable dérogation aux principes du droit civil.

Aussi nous trouvons-nous en présence d'un dilemne : Si le serment termine l'instance, il est conforme aux principes du droit civil, mais déroge à la règle suivant laquelle l'Administration de l'Enregistrement est incapable de transiger. Si le serment ne termine pas définitivement l'instance, il est conciliable avec l'incapacité de transiger du fisc, mais il déroge gravement aux principes du droit civil.

Il est d'ailleurs permis de douter de l'utilité de cette innovation dans nos mœurs fiscales. Il n'est pas certain qu'elle empêche la fraude de s'exercer. Il est probable qu'elle sera la source de plus d'un parjure. N'oublions pas le caractère exceptionnel qui est celui du serment et les dangers qu'il y a à abuser d'un tel procédé : il y a des dangers d'un fléchissement de la moralité générale, soumise à une inutile épreuve : il y a le risque d'étendre et d'accentuer l'impopularité de l'Enregistrement, à qui sera dévolu un droit vraiment exorbitant. Eviter, autant

que possible, les contacts du fisc et du contribuable est un principe quel'on tend de plus en plus à méconnaître. Pothier disait déjà en 1760 : « Quand un individu est « honnête homme, il n'a pas besoin d'être retenu par la « religion du serment... et quand il est malhonnête « homme il n'a aucune crainte de se parjurer. » On devrait songer davantage à tout cela, avant d'introduire le serment fiscal dans nos mœurs : mais il est à craindre que l'évolution très marquée qui s'est révélée jusqu'à ce jour, n'amène le législateur à adopter cette mesure, inutile et grosse de périls.

Aux tendances déjà signalées de notre législation fiscale successorale, on doit enfin ajouter celle qui réduit de plus en plus l'hérédité successorale et l'a [récemment arrêtée au 6e degré. On peut voir l'explication de cette mesure dans l'évolution de la conception de la famille, qui n'est plus, au début du xxe siècle, ce qu'elle était lors de la rédaction du Code civil. Il est certain que les liens de famille se sont singulièrement relachés et qu'au delà d'un certain degré, la parenté [paraît de nos jours être inexistante. On l'a provisoirement limitée, venons-nous de dire, au 6e degré. C'est le 4e qui avait d'abord été proposé. Certains réformateurs sont allés plus loin et ont voulu abolir le principe même de toute héridité collatérale. Il ne faudrait pas être surpris si, quelque jour, de telles mesures étaient acceptées. Elles ne sont peut-être pas encore mûres, mais elles sont tellement dans la logique de l'évolution à laquelle nous assistons

depuis une série d'années, qu'il faut s'attendre à les voir, tôt ou tard, consacrées par le droit fiscal, étroitement uni à l'évolution du droit privé.

Aussi bien faut-il chercher ailleurs que dans le souci fiscal l'explication de la tendance du législateur français, en ce qui concerne les taxes successorales. Nous avons laissé entendre, dans l'Introduction, que le point de vue fiscal était souvent doublé du point de vue social et que c'était moins au premier qu'au second qu'il fallait se placer pour comprendre la nature et la véritable inspiration des droits successor aux. Plus qu'ailleurs, cette préoccupation sociale est marquée en France et c'est elle qui permet d'expliquer le caractère de notre législation fiscale.

On a beaucoup parlé du socialisme et de ses progrès. Si le mot est vague et a été le prétexte de querelles d'école, le fait de l'extension continuelle du rôle de l'Etat à l'encontre de l'individu est une réalité évidente et sans doute la forme la plus certaine et la moins utopique du socialisme contemporain. Rien ne permet de prédire la suppression prochaine et complète de la propriété privée. Mais tout porte à croire qu'à côté d'elle s'étendra un mode nouveau de propriété, la propriété coellective. On ne parviendra jamais à supprimer l'individu, ni même, quelles que soient les mesures adoptées contre lui, à le priver de toute initiative ou le frustrer de toute liberté. Mais de plus en plus, en face de lui, grandira l'Etat qui à ses fonctions essentielles en

ajoutera de nouvelles et qui, après avoir débordé du domaine politique sans le domaine social, débordera aussi dans le domaine économique. Il y a donc une lutte de principe, sans cesse accrue, qui dresse l'Etat contre l'individu, oppose leurs intérêts, et, au lieu de faire du premier le soutien du second, les érige en adversaires ; est-il besoin de dire que, dans cette lutte inégale, ce n'est pas à l'individu et à la liberté, mais bien à l'Etat et à la domination que doit, en fin de compte, revenir la victoire.

Or, nulle mesure n'a paru plus propre, ou du moins plus aisée à l'Etat, personnifié dans le fisc, que les taxes successorales pour diminuer la puissance particulière, réduire la fortune privée, amoindrir le capital individuel et, en revanche, accroître son propre pouvoir et sa propre richesse : sans doute, il entre dans l'exagération de nos droits de succession une part de cette tendance égalitaire qui vise à établir entre les hommes moins de différences et à rapprocher les classes dans une communauté relative de fortune. On y peut voir une manifestation non équivoque de cette suspicion du capital qui est un des thèmes les plus généraux de toutes les écoles socialistes : mais on doit y reconnaître aussi le souci de l'Etat de s'agrandir et de se fortifier contre une poussière de plus en plus réduite de sujets amoindris.

Est-il bien sûr qu'une telle politique doive servir les intérêts généraux dont l'Etat a la garde et qu'il semble

confondre et identifier avec ses interêts particuliers ? N'y a-t-il pas de sa part une illusion dangereuse et ne risque-t-il pas d'aboutir, en fin de compte, à la ruine à peu près complète du capital national ? Voilà peut-être le plus gros écueil de sa politique fiscale.

Si l'on nous permettait une comparaison quelque peu triviale, encore que classique, nous dirions volontiers que l'Etat ressemble fort au maître de cet oiseau magique qui, chaque jour, pondait un bel œuf d'or. A vouloir s'emparer avidement du trésor enfoui dans les entrailles de la bête, le bonhomme fut déçu et perdit la source quotidienne de sa fortune. — Que l'Etat prenne garde que la propriété individuelle et l'esprit d'épargne étaient les deux sources fécondes de la richesse française. Il est en train de ruiner l'une et l'autre, sans se douter que, par là même, il compromet gravement l'avenir économique du pays.

Mais de nos jours qui songe à l'avenir ? Le profit immédiat, l'avantage sensible entrent seuls en ligne de compte dans les calculs de nos financiers publics. Peut-être les particuliers vont-ils suivre cet exemple. Comme dans d'autres pays neufs, nous verrons le Français adopter cette mode de vivre au jour le jour, en cherchant d'ailleurs à gagner beaucoup, mais aussi à dépenser tout son gain, à ne vivre que du revenu de son travail, en tenant pour rien le revenu de son épargne ou de l'épargne déjà amassée, puisque l'une et l'autre sont impitoyablement guettées par un fisc avide et in-

satiable. Que ce système soit fécond en heureux résultats dans des pays sans passé économique, il est possible : mais à s'introduire dans un pays aussi fortement conditionné par toute une tradition qu'est notre pays de France, il risque de produire des effets funestes.

A quoi bon d'ailleurs, critiquer ce qui ne sera pas changé ? Car l'évolution de nos mœurs publiques, la logique des tendances déjà accusées, le sens parfaitement déterminé de notre législation sociale, tout cela d'ailleurs abrité sous le manteau des besoins croissants du Trésor, nous permettent de conclure non seument au maintien des périls que nous avons dénoncés au cours de ces pages, mais à leur exagération progressive, jusqu'au jour où le mal apparaîtra tel que l'on sentira impérieux et inéluctable le besoin d'un retour en arrière vers un régime social plus rationnel et une fiscalité moins téméraire.

Vu, le président de thèse,
H. TRUCHY.

Vu :
Le Doyen,
F. LARNAUDE

Vu et permis d'imprimer.
Le Vice-Recteur
De l'Académie de Paris
L. POINCARÉ

BIBLIOGRAPHIE

E. Allix. — *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 1907.

Paul Audé. — *Impôts sur les mutations par décès*, 1896.

G. Aulard. — *Distraction du passif pour le calcul des droits de mutation en matière de succession*, 1903.

Autrusseau. — *Des restitutions de droits en matière d'enregistrement*, 1911.

P. Bablot. — *Les droits de succession en France, en Angleterre et en Autriche*, 1910.

A. Berger. — *Les mutations secrètes d'immeubles devant l'impôt de l'enregistrement*, 1905.

E. Besson. — *Les valeurs mobilières et l'impôt successoral en France au XIX^e siècle*, 1900.

E. Besson. — *La réforme fiscale des successions des donations et des mutations de nue propriété et d'usufruit*, 1901.

P. Bommier. — *De la déduction du passif pour la liquidation et le payement des droits de mutation par décès*, 1903.

Bordais. — *Réforme de l'impôt sur les successions*, 1900.

H. Bosvieux. — *Mutations par décès dans le droit fiscal international*, 1901.

Boucard et Jèze. — *Eléments de la science des finances et de la législation financière française*, 1902.

L. Bouquier. — *Le régime fiscal des successions en France*, 1903.

A. Bouzat. — *De la non restitution des droits d'enregistrement régulièrement perçus*, 1908.

J. L. Braemt. — *Guide formulaire pour la déclaration des successions sous le régime de la loi du 25 février 1901. — Droit civil, droit fiscal, formules*, 1906.

J. Caillaux. — *Les impôts en France*, 1911.

A. J. Cassan. — *De la distraction des charges pour la liquidation des droits de mutation par décès*, 1901.

L. Chevalier. — *Les droits de mutation par décès en France au cours du XIX^e siècle*, 1901.

P. Colombani. — *La question de l'évaluation de la propriété foncière dans l'impôt sur les mutations par décès*, 1908.

Colson. — *Cours d'Economie politique*. Edition définitive, 1918.

M. Commanche. — *La déduction du passif dans l'application de l'impôt sur les successions*, 1911.

Cotte. — *De la réforme fiscale de la loi du 25 février 1901*, 1904.

R. Croll. — *Réforme des droits de succession*, 1897.

J. Darboux. — *Des principes de la législation fiscale en matière de successions*, 1902.

G. Dayras. — *L'impôt successoral en Allemagne*, 1910.

M. Delaporte. — *Des dons manuels en droit fiscal*, 1912.

G. Demante. — *Principes de l'enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire, an VII*, 1878-1880 (2 volumes).

M. Demuth. — *De la restitution des droits d'enregistrement régulièrement perçus*, 1912.

Depuichault. — *La fraude successorale par le procédé du compte-joint*, 1911.

E. Dreuilh. — *De l'impôt sur les successions*, 1902.

H. Drouard. — *Les droits de succession de l'tÉat dans quelques législations étrangères*, 1911.

C. Dublineau. — *Traité théorique et pratique de l'enregistrement*, 1914.

Duclos. — *L'impôt sur les mutations*, 1917.

R. Dumas. — *Les moyens de la fraude dans les mutations par décès*, 1910.

A. Dupeyron. — *L'impôt sur les successions*, 1913.

L. Duplantier. — *Droits successoraux. Tarifs progressifs. Guide pratique des héritiers et légataires pour la rédaction des déclarations de successions*, 1906.

Dupont. — *De la déduction du passif dans les déclarations de mutations par décès*, 1911.

V. Feuillette. — *Principe de la déduction du passif pour la perception des droits de mutation par décès*, 1903.

G. Fournier de Flaix. — *Traité de critique et de statistique comparée des destitutions financières, systèmes d'impôts et réformes fiscales des divers États au XIX^e siècle*, 1889.

C. Flamens. — *Le serment fiscal en matière d'enregistrement*, 1913.

A. Gallet. — *La législation successorale et le mouvement de la population*, 1904.

R. Garnier. — *La fraude fiscale en matière de succession*, 1911.

L. Gautillon. — *L'État successeur*, 1910.

E. Gérard. — *Droits de succession des enfants naturels*, 1897.

E. Gérard. — *De l'évasion fiscale en matière de droits de mutation par décès*, 1916.

P. Goulard. — *Les modifications successives de l'impôt sur les actes juridiques et les mutations de l'an VII à 1908*, 1909.

L. Grangé. — *Des droits d'enregistrement sur la nue-propriété et l'usufruit en matière de mutation par décès sous le régime de la loi du 25 février 1901*, 1911.

R. Guérin. — *Des ententes internationales pour la répression des fraudes fiscales*, 1910.

L.-H. Guilhot. — *Manuel de droit fiscal spécial au notariat. Droits d'enregistrement, de timbre, d'hypothèque, droits de succession, taxes dues par les sociétés*, 1908.

Guilmard. — *L'évasion fiscale*, 1907.

P. Hugot. — *Tarifs successoraux*, 1910.

Cl. Jaoul. — *De la déduction du passif héréditaire dans les mutations par décès*, 1904.

G. Jèze. — *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 1910.

Jumelais. — *De la déduction du passif héréditaire dans les déclarations de mutation par décès*, 1903.

C. Labadie. — *Déduction du passif héréditaire dans les déclarations de succession*, 1903.

A. Lacombe. — *Réforme du régime fiscal des successions*, 1899.

L. Laviron. — *Mesures contre la frande,en matière d'impôts des mutations par décès*, 1904.

A. de Lavergne et P. Henry. — *La richesse de la France*, 1908.

Leblanc. — *De la déduction du passif*, 1908.

E. Lefebvre. — *Déduction du passif au point de vue des droits de succession*, 1897.
P. Leroy-Beaulieu. — *Traité de la science des finances.*
P. Leroy-Beaulieu. — *L'art de placeer et gérer sa fortune.*
C. Lescœur. — *Pourquoi et comment on fraude le fisc*, 1909.
C. Lescœur. — *Les coffres-forts et le fisc*, 1911.
E. Maguero. — *Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques*, 1909-1911 (5 vol.).
J. Maison. — *L'évolution des droits d'enregistrement de 1892 à 1912* 1912.
P. Mariette. — *Déduction des dettes pour le payement des droits de succession*, 1906.
A. Mascarel. — *Les familles terriennes et l'impôt progressif sur les successions*, 1918.
E. Montgolfier. — *La déduction des dettes des dettes et la loi de finances du 25 février 1901.*
M. Moye. — *Précis de législation financière*, 1905.
E. Naquet. — *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement*, 1882 (3 volumes).
E. Naquet. — *Commentaire de la loi du 25 février 1901*, 1901.
Nitti. — *Principes de science des finances*, 1904.
M. Paillard. — *L'effet déclaratif du partage en droit fiscal*, 1912.
Paringaux. — *A propos du budget de 1911. Etude sur la législation des droits de mutation par décès. Dangers résultant pour l'État des augmentations*, 1911.
J. Petitpas. — *Le compte-joint en France et à l'étranger*, 1909.
M. Ribardière. — *Etude historique sur la formation de l'enregistrement et les impôts de mutation depuis l'antiquité jusqu'à la loi de 1790*, 1911.
Rigaud et Championnière. — *Traité des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèqae et des contraventions à la loi du 25 ventose, an XI*, 1839 (2 volumes).
Sambœuf. — *Privilège du Trésor sur les revenus héréditaires en matière de droits de mutation par décès*, 1903.
R. Sauty. — *Projet de réforme de l'impôt sur les successions*, 1893.
J. Séailles. — *La répartition des fortunes d'après les statistiques successorales en France*, 1909.
Seulesco. — *Régime fiscal des successions*, 1899.

Sevené. — *L'impôt sur les successions*, 1900.
R. Stourm. — *Systèmes généraux d'impôts*, 1905.
L. Thiriot. — *Du tarif des mutations par décès*, 1902.
B. Tourenc. — *De la succession de l'étranger en France*, 1911.
J. Trémeau. — *Commentaire théorique et pratique de la loi du 25 février 1901, portant modification du régime fiscal des successions, donations, mutations de nue-propriété et d'usufruit*, 1901.
Valery. — *Traité de la location des coffres-forts*, 1905.
E. Vallier. — *Le fondement du droit successoral en droit français*, 1902.
H. Vantenat. — *De la détermination de la valeur imposable en matière de mutations par décès, d'après le régime de la loi du 25 février 1901*, 1904.
Wahl. — *L'impôt de mutation par décès en droit romain.*
A. Wahl. — *Traité de droit fiscal*, 1902-1906.
J. Ybernegary. — *Etude critique de l'impôt progressif sur les successions*, 1910.

TABLE DES MATIÈRES

AVANT-PROPOS 1

Chapitre I. — Considérations générales..... 3

— II. — Les droits de succession à l'étranger 28

— III. — Les droits de succession en France..... 46

— IV. — Le système français actuel. 64

— V. — Le produit de l'impôt et la richesse publique..... 99

— VI. — La fraude successorale 125

— VII. — Projets de réforme..... 172

— VIII. — Conclusion..... 198

BIBLIOGRAPHIE 215

SAINT-AMAND (CHER). — IMPRIMERIE BUSSIÈRE

MSH 05999

FEB 15 1995

COLUMBIA UNIVERSITY LIBRARIES
0044247583

NEH

D498 P19

D498 P19

Pannetier, le capitaine

Les successions et le fisc

BOUND

MAR 22 1955

END OF
TITLE